

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONOMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

NATALIA KIRCHNER DE AZEVEDO

**O IMPACTO NA IMPLEMENTAÇÃO DO SICOBÉ NOS
CUSTOS DE CONTROLE E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: UMA
EVIDENCIAÇÃO NA AUDITORIA DE PRODUÇÃO DAS
EMPRESAS DO SETOR DE BEBIDAS**

**FLORIANÓPOLIS
2016**

NATALIA KIRCHNER DE AZEVEDO

**O IMPACTO NA IMPLEMENTAÇÃO DO SICUBE NOS
CUSTOS DE CONTROLE E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: UMA
EVIDENCIAÇÃO NA AUDITORIA DE PRODUÇÃO DAS
EMPRESAS DO SETOR DE BEBIDAS**

Dissertação apresentada ao Programa
de Pós-graduação em Contabilidade da
Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito parcial para a obtenção
do grau de mestre em Contabilidade.

Orientador: Luiz Alberton, Dr.

**FLORIANÓPOLIS
2016**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Azevedo, Natalia Kirchner de

O impacto na implementação do sicobe nos custos de controle e contribuições sociais: uma evidenciação na auditoria de produção das empresas do setor de bebidas / Natalia Kirchner de Azevedo ; orientador, Luiz Alberton - Florianópolis, SC, 2016.

100 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Contabilidade. 3. Auditoria . 4. Controle de Produção. 5. Sicobe. I. Alberton, Luiz . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós Graduação em Contabilidade. III. Título.

NATALIA KIRCHNER DE AZEVEDO

**O IMPACTO NA IMPLEMENTAÇÃO DO SICUBE NOS
CUSTOS DE CONTROLE E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: UMA
EVIDENCIAÇÃO NA AUDITORIA DE PRODUÇÃO DAS
EMPRESAS DO SETOR DE BEBIDAS**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, em sua forma final, em 26 de setembro de 2016.

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do Curso

Prof. Luiz Alberton, Dr.
Orientador

Apresentada a comissão examinadora composta pelos professores:

Prof. Fabiano Maury Raupp, Dr.
Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC

Prof. Irineu Afonso Frey, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Dedico esta dissertação à minha mãe e
ao meu esposo, pelo apoio
incondicional e constante incentivo.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por me abençoar com saúde, sabedoria e por eu sentir Sua presença, iluminando meu caminho e me dando força interior para superar as dificuldades, sem Ele esta jornada não seria cumprida.

À minha família, a qual amo incondicionalmente, pelo amor, paciência e apoio na realização dos meus sonhos.

Um agradecimento especial ao meu esposo e amigo Fernando, obrigada pelo amor, carinho, paciência, companheirismo, incentivo e dedicação de sempre.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Alberton, minha admiração e gratidão pelos conhecimentos transmitidos, pela confiança e apoio na realização desta pesquisa.

Ao mentor desta pesquisa, Prof. Dr. Manuel R. O. Lino, por ser sempre prestativo, com valorosas contribuições sobre o sistema SMV e Sicobe, as quais foram determinantes para o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos professores Fabiano Maury Raupp, Irineu Afonso Frey e Rogério João Lunkes, pelas contribuições feitas na qualificação e na defesa desta dissertação.

Ao Núcleo de Pesquisas em Auditoria, em especial aos colegas Ana Paula Belli e Marcelo Antonio Pierri Junior, pela parceria e ajuda em vários momentos do mestrado.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) pelos conhecimentos transmitidos.

A todos os colegas do PPGC-UFSC e especialmente aos amigos Bruna Teixeira, Ana Abreu e Guilherme Luiz, pelo convívio, apoio e troca de conhecimentos.

À Universidade Federal de Santa Catarina, que me proporcionou uma graduação e uma pós-graduação gratuita e de qualidade.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Capes, pelo apoio financeiro.

E a todos que direta ou indiretamente contribuíram para realização desta pesquisa.

“O começo de todas as ciências é o
espanto de as coisas serem o que são”.
(Aristóteles)

RESUMO

A evasão fiscal vem sendo combatida pelo Estado por meio de medidas de fiscalização e controle, e uma das medidas utilizadas são sistemas de controle e monitoramento de produção em tempo real, como a utilizada nas indústrias produtoras e envasadoras de bebidas. A partir de 2003 essas indústrias foram obrigadas a instalar equipamentos de controle, e no ano de 2008 o sistema foi modificado, e um dos maiores impactos foi na área social, já que o custo desse sistema, pago pelas indústrias, pode ser compensado em PIS ou COFINS. Portanto, esta pesquisa tem por objetivo analisar o impacto do custo de controle do Sicobe na arrecadação de PIS e COFINS. Quanto ao problema de pesquisa, trata-se de uma pesquisa predominantemente qualitativa e descritiva quanto aos objetivos. Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental, pois se fundamenta na utilização de materiais divulgados pela Casa da Moeda do Brasil e pela Receita Federal do Brasil e que ainda não receberam tratamento analítico. Os resultados apresentados apontam que a utilização do sistema de controle gerou um custo de taxa paga pelas indústrias de bebidas de mais de 1 Bilhão de reais por ano, desde o ano de 2009. Esse custo afeta, não somente as indústrias e os consumidores, como também a área social, pois o valor desta taxa é compensado em contribuições como o PIS ou o COFINS. O montante efetivamente compensado, em contribuições sociais desde 2009 a março de 2016, supera R\$ 8 Bilhões. Quanto aos custos de honorários com auditoria independente, constatou-se com a pesquisa, em uma única empresa de capital aberto do setor de bebidas na BM&FBOVESPA, a Ambev S.A., que estes valores chegam a 0,02% do faturamento total da empresa. Ademais, o montante pago em honorários de auditoria nos anos de 2014 e 2015, em relação ao valor que a empresa pagou com o sistema de controle Sicobe, representa aproximadamente 2%. Conclui-se que, o uso do sistema Sicobe, além de se mostrar um custo muito elevado para as empresas em geral, também recai para o consumidor e toda a sociedade, quando pode ser compensado em contribuições sociais, as quais a empresa deveria estar financiando.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Auditoria Contínua. Controle de Produção. Sicobe.

ABSTRACT

Tax evasion has been combated by the State through supervision and control measures, and one of the measures used is real-time production control and monitoring systems, such as that used in the beverage producing and bottling industries. From 2003 these industries were due to install control equipment, and in 2008 the system was modified, and one of the greatest impacts was in the social area, once the cost of this system, paid by the industries, can be compensated in PIS or COFINS. Therefore, the objective of this research is to analyze the impact of the cost of the Sicobe control in the social contributions. The problem of the research is predominantly qualitative and, as for the objectives, this study is descriptive. It is a documentary research as based on the use of documents released by the Mint of Brazil and by the Federal Revenue of Brazil. These documents have not received analytical treatment. The results show that since 2009 the use of the Sicobe control system generated tax cost paid by the beverage industry of more than one billion of reais per year. This cost affects, not only industries and consumers, as well as the social area of the nation, because the amount of this fee may be offset in the PIS and COFINS, both are social contributions. The amount effectively offset in social contributions since 2009 to March 2016 exceeds eight billions of reais. It was found with the search in a single publicly traded company in the beverage sector registered in the BMF&BOVESPA, the Ambev S.A., that the cost of fees to independent audit amounts 0,02% of total company revenues. Moreover, the amount paid in audit fees in the years 2014 and 2015, in relation to the amount that the company paid to the Sicobe, control system represent about 2%. In conclusion, the use of Sicobe system, besides showing a very high cost for companies in general, also falls to the consumer and every society, when it can be offset in social contributions that the company should be funding.

Keywords: Independent Audit. Continuous Auditing. Production Control. Sicobe.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação das atividades com obrigatoriedade de instalação do Sicobe	38
Quadro 2 - Comparação entre auditoria tradicional e auditoria contínua	43

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Estrutura de Controle Interno	48
---	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Montante de Arrecadação e Compensação do Sicobe.....	72
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Despesas da seguridade social: distribuição dos recursos entre as políticas sociais	36
Tabela 2 - Produção Mensal de Cerveja (litros)	60
Tabela 3 - Produção Mensal de Refrigerante (litros)	61
Tabela 4 - Produção Anual – outras bebidas (litros)	61
Tabela 5 - Faturamento da Casa da Moeda do Brasil.....	63
Tabela 6 – Arrecadação Mensal do Sicobe entre 2009-2011	64
Tabela 7 – Arrecadação Mensal do Sicobe entre 2012-2015	64
Tabela 8 - Valores de Compensação do Sicobe 2009 - 2016.....	66
Tabela 9 – Arrecadação x Compensação de 2009.....	67
Tabela 10 – Arrecadação x Compensação de 2010.....	67
Tabela 11 - Arrecadação x Compensação de 2011	68
Tabela 12 - Arrecadação x Compensação de 2012	69
Tabela 13 - Arrecadação x Compensação de 2013	70
Tabela 14 - Arrecadação x Compensação de 2014	71
Tabela 15 - Arrecadação x Compensação de 2015	71
Tabela 16 – Simulação de arrecadação PIS/COFINS sem a compensação da taxa do Sicobe	73
Tabela 17 – Comparação entre os honorários de auditoria e o faturamento da Ambev	76
Tabela 18 - Empresas obrigadas ao Sicobe por ano	77
Tabela 19 – Estimativa dos valores pagos de Sicobe pela Ambev.....	78
Tabela 20 - Comparação entre o custo estimado do Sicobe e o faturamento da Ambev	78
Tabela 21 – Comparação entre o custo do Sicobe e o custo de Auditoria	79

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CMB	Casa da Moeda do Brasil
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CTN	Código Tributário Nacional
DRU	Desvinculação das Receitas da União
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição para o Programa de Integridade Social
RFB	Receita Federal do Brasil
Serpro	Serviço Federal de Processamento de Dados
Sicobe	Sistema de Controle de Produção de Bebidas
SMV	Sistema de Medição de Vazão
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
TI	Tecnologia da Informação
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	25
1.1 TEMA E PROBLEMA	25
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	27
1.2.1 Objetivo Geral	27
1.2.2 Objetivos Específicos.....	28
1.3 JUSTIFICATIVA	28
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	30
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	31
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	33
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	33
2.2 CONTROLES DE ARRECADAÇÃO NO BRASIL	37
2.2.1 Sistema de Medição de Vazão – SMV.....	37
2.2.2 Sistema de Controle de Produção de Bebidas – Sicobe.....	38
2.3 AUDITORIA INDEPENDENTE.....	40
2.4 AUDITORIA CONTÍNUA	41
2.4 CONTROLES	45
2.4.1 Controles Internos.....	46
2.4.2 Monitoramento do controle por meio da Auditoria	49
2.4.3 Custo dos Controles	51
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	55
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	55
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS	55
3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	56
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	59
4.1 PRODUÇÃO DE BEBIDAS CONTROLADA POR MEIO DO SICOBÉ.....	59
4.2 ARRECADAÇÃO COM SICOBÉ	62
4.3 COMPENSAÇÕES DO SICOBÉ NAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	65

4.4 CUSTO DO CONTROLE	74
4.4.1 Custo do Sistema Sicobe	74
4.4.2 Custo de Auditoria Independente.....	75
4.4.3 Comparação entre custo do Sicobe com o custo de Auditoria Independente	77
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	81

APÊNDICES

APÊNDICE A - Planilha com informações solicitadas à Casa da Moeda do Brasil.....	95
APÊNDICE B - Planilha com informações solicitadas à Receita Federal do Brasil.....	96

1 INTRODUÇÃO

No presente capítulo, apresenta-se a contextualização e o problema investigado, seguido pela pergunta de pesquisa. Na sequência, são apresentados os objetivos, a justificativa e a relevância da pesquisa. E, por fim, são descritas a delimitação do estudo e a estrutura da dissertação.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O Estado tem desenvolvido medidas de controle e fiscalização para combater a evasão fiscal, e isso, muitas vezes, é feito com a utilização de recursos, bem como com o auxílio da Tecnologia da Informação (TI). Com a finalidade de melhorar a relação entre o fisco e o contribuinte, além de aumentar a sua capacidade de controle, o Estado vem se adaptando e utilizando os recursos disponíveis pela TI (BONFIM *et al.*, 2012).

Esta fiscalização também pode ser desenvolvida mediante Auditorias com operações de cruzamento de dados, como no caso da Concorrência Leal, que é uma operação conjunta da Receita Federal com a Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, a qual apurou mais de 72 mil empresas com irregularidades (SANTA CATARINA, 2012). A utilização de documento digital, como a nota fiscal eletrônica, que tem por objetivo o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco, é outra forma de controle que facilita o cumprimento das obrigações tributárias e fortalece o controle e a fiscalização por meio do intercâmbio das informações (BRASIL, 2015). Por intermédio de sistemas de controle e monitoramento da produção em tempo real, o governo rastreia e controla a produção de setores da economia que geralmente sofrem concorrência desleal, como os sistemas Scorpions, Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros, e o Sicobe, Sistema de Controle de Produção de Bebidas (ABDENUR, 2012).

A partir do ano de 2003, os estabelecimentos industriais produtores e envasadores de bebidas, basicamente os estabelecimentos industriais envasadores de cervejas, refrigerantes e águas, foram obrigados a instalar o Sistema de Medição de Vazão (SMV), pois de acordo com o art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, conforme Brasil (2001), são equipamentos medidores de vazão e condutivímetros que

permitem o controle, o registro, a gravação e a transmissão dos dados à Secretaria da Receita Federal, via Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro).

Em 2008, o SMV foi substituído por meio da Instrução Normativa RFB nº 869/2008 que tornou obrigatória a instalação de um novo sistema, o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), assim, as indústrias ficaram dispensadas de controlar a produção por meio do SMV. A Casa da Moeda do Brasil (CMB) desenvolveu o Sicobe sob a supervisão da Receita Federal do Brasil (RFB) com a justificativa de que sua implementação facilitaria a fiscalização tributária, o rastreamento da produção e a identificação do tamanho da embalagem produzida no País. O Sicobe é composto por equipamentos de contagem, identificação de imagens, geradores e leitores de códigos eletrônicos, sistema de comunicação e transmissão de dados, além de *hardware* e *software* específicos. Importante ressaltar, que o sistema anterior, o SMV, também atingia os mesmos objetivos de fiscalização e controle de produção, exceto a identificação das embalagens.

Percebe-se que, tanto o Sicobe como SMV são sistemas de controle, em que o Estado controla a produção, a fim de legitimar os dados informados pela empresa. Neste caso, o controle é efetuado pela Casa da Moeda do Brasil, ligada ao Banco Central, a qual cobra um valor pela utilização do sistema e pela fiscalização do processo de envasamento de bebidas. Este valor é calculado com base no número de unidades envasadas e, o mesmo, pode ser compensado nas contribuições de PIS e COFINS das indústrias, fato que altera os fundamentos destas contribuições sociais.

O PIS, instituído pela Lei Complementar nº 7 de 1970, tem como objetivo promover a integração dos trabalhadores no desenvolvimento das empresas por meio da distribuição de benefícios; já, o COFINS, instituído pela Lei Complementar nº 70 de 1991, é destinado a financiar a seguridade social. Esta é estabelecida pela Constituição Federal, em seu art. 194, e assegura à sociedade os direitos à saúde, à previdência e à assistência social (BRASIL, 1988). Desta forma, o controle da produção garante a arrecadação e inibe a sonegação por parte da indústria. Contudo, o custo do controle pode estar sendo financiado pelas compensações do PIS e da COFINS.

O modo como foi escolhida a empresa que fornece a tecnologia gerou discussões, pois inicialmente foi contratada uma empresa sem licitação, a suíça Sicpa, que fornece o selo rastreável de responsabilidade da CMB, este selo é aplicado nas unidades de

produção de bebidas para fiscalização pela RFB (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS, 2013).

Por meio de publicação no Diário Oficial da União, tem-se a informação de que a empresa foi contratada para prestação de serviços, caracterizados como solução tecnológica com inexigibilidade de licitação, e a vigência do contrato é de 18 de dezembro de 2008 a 18 de dezembro de 2013 (BRASIL, 2009). Todavia, a empresa contratada presta serviços até o presente momento, embora, não se encontrem mais informações sobre o contrato atual entre a CMB e a Sicpa no portal de acesso à informação.

A fiscalização por meio do Sicobe é uma auditoria de controle do resultado da produção industrial de bebidas, em que o Sistema controla e registra a produção, a fim de legitimar os dados informados pela empresa. A Polícia Federal do Brasil, por meio da Operação Vícios, começou uma investigação sobre o modo como é feita essa fiscalização e a contratação do sistema pela Casa da Moeda do Brasil. Além disso, em 11 de agosto de 2015, por meio da Portaria nº 638, o Ministro da Fazenda instituiu uma comissão especial destinada a proceder à análise econômico-financeira, bem como avaliar a conformidade das informações de interesse fiscal do Sicobe (BRASIL, 2015).

Neste contexto, considerando a mão-de-obra contratada para a fiscalização durante as 24 horas de produção, o modo do controle da produção, legitimados pelo sistema de controle, quem são as pessoas e como é feita a contratação e a fiscalização do sistema de controle da produção, a fim de proporcionar transparência e credibilidade aos dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, cabe indagar: Qual o impacto do custo do controle do Sicobe na arrecadação do PIS e da COFINS?

Partindo deste questionamento, no próximo item, apresentam-se os objetivos desta pesquisa.

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para proporcionar a obtenção de uma adequada resposta ao problema de pesquisa, foram estabelecidos os objetivos geral e específico, conforme apresentados na sequência.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral dessa pesquisa é analisar o impacto do custo do controle do Sicobe na arrecadação do PIS e da COFINS.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo delineado e responder as questões do objetivo geral são necessários os seguintes objetivos específicos:

- Verificar a arrecadação com Sicobe pela Casa da Moeda;
- Identificar a compensação da taxa Sicobe em PIS e COFINS;
- Determinar o custo com a fiscalização da Casa da Moeda;
- Comparar o custo do Sicobe com o custo de auditoria em uma empresa de capital aberto.

1.3 JUSTIFICATIVA

No que tange a originalidade, o estudo destaca-se pois com a revisão da literatura empírica de publicações em nível nacional não foram encontrados estudos com o objetivo aqui proposto, tampouco que abordasse os sistemas de controle de bebidas no Brasil, apesar da obrigação desses controles ser oriunda de 2003.

Na Academia, este estudo se sustenta, uma vez que não se encontram trabalhos na área com o tema pontual aqui abordado, que além de inédito, detém alguns aspectos de interesse público.

A importância do estudo deve-se ao significativo número de indústrias que estão obrigadas à utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas, pois este contempla indústrias produtoras e envasadoras de cerveja, refrigerante e água. Igualmente, sua relevância pode ser confirmada principalmente em relação à compensação do custo deste sistema em PIS e COFINS, que são destinados a financiar políticas sociais.

Segundo o Ministério da Fazenda, a carga tributária brasileira em 2014, envolvendo todos os Entes federativos, encontrava-se em 33,47% do PIB, enquanto que, em 2013, representava 33,74% (BRASIL, 2015). A distribuição dessa carga tributária em relação ao PIB apresenta-se em cerca de 22,91% concentrados na União; 8,48% nos Estados e, 2,07% nos Municípios. Dentre os tributos federais, as contribuições com maior representatividade, em relação ao PIB no ano de 2014, se devem ao PIS e COFINS que somam 4,46%, seguido pelo Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF com 3,35%.

Mesmo com toda significância da arrecadação do PIS e da COFINS para a carga tributária federal, isso não significa um aumento nos recursos para as políticas sociais de modo geral, e especificamente para seguridade social, pois, segundo Behring e Boschetti (2010), os recursos são apropriados anualmente pelo Governo Federal por meio da Desvinculação das Receitas da União (DRU), com vistas à composição do superávit primário e do pagamento de juros da dívida.

O setor de fabricação de bebidas contribui com 2% do valor total do PIS/COFINS arrecadado em 2014, mas apresentou 11,3% de queda na arrecadação em relação ao ano de 2013 (BRASIL, 2015). Esse setor poderia contribuir mais para o orçamento da seguridade social se estes valores não pudessem ser compensados com o custo dos mecanismos de controle de produção (BRASIL, 2008).

As contribuições sociais, especialmente as de seguridade social, são de interesse de toda a sociedade, e a esses recursos compete ao Poder Público assegurar os direitos à saúde, à previdência e à assistência social (BRASIL, 1988). Portanto, espera-se que em um controle de produção, não seja necessário a compensação de contribuições sociais.

Os sistemas de controle existentes limitam-se em atividades de manutenção do sistema atual de gerenciamento tributário com a automatização de atividades, e, com isso, facilitam determinadas etapas do processo fiscal. Nesse sentido, Braz (2001, p. 17) ressalta que “com a multiplicação de informações na Administração Pública, a multiplicidade de sistemas independentes é o maior fator de desagregação da informação em uma organização”.

Corroborando com esse contexto, alguns estudos buscam analisar sistemas de controle de arrecadação fiscal como Braz (2001), que apresentou um modelo que permite o gerenciamento, avaliação e planejamento da arrecadação dos tributos de competência Estadual, o qual propôs o combate à sonegação fiscal e aumenta a arrecadação estadual sem aumentar a carga tributária.

No estudo de Siqueira (2004) foi analisada a evasão tributária do Imposto de Renda da Pessoa Física, e foram sugeridas medidas como: aplicação de penalidades sobre a infração ou probabilidade de detecção da evasão e a melhoria da eficiência sobre auditorias de declarações de renda.

Giarrizzo (2012) apresentou em seu estudo evidências sobre a utilidade de incentivos positivos e a necessidade de substituir o tradicional sistema de controle e sanções para um sistema de controles, sanções e recompensas. Como exemplo de sistema positivo de

incentivo, o autor cita um mecanismo utilizado na Argentina, onde as pessoas são induzidas a serem agentes de controle indireto.

Cardona, Henao e Ramírez (2007) buscaram identificar os métodos mais precisos e acessíveis para medir o nível de evasão fiscal, e salientam que, por ser um comportamento fora da lei, a evasão fiscal implica diretamente na dificuldade de banco de dados, ou mesmo na utilização de fontes primárias. Os autores destacam que amplas campanhas educativas para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais, o controle de declarações de informações com testes de lógica e aritmética detectam e rastreiam os casos que exigem correção.

Bertolucci e Nascimento (2006) ressaltaram em seu estudo os custos operacionais tributários, que são os custos com os quais o Fisco e contribuintes tem que arcar para que os tributos sejam pagos, e consideraram que a padronização de procedimentos e de sistemas informativos, com base de dados comum, pode levar a um aperfeiçoamento da atividade com aumento de eficácia.

Salienta-se então, que por meio do sistema de controle de produção implementado para as indústrias envasadoras de bebidas do Brasil, identifica-se oportunidade de análise do custo do controle que afeta a arrecadação do PIS e da COFINS.

Por fim, espera-se que a auditoria independente forneça credibilidade e confiança às informações pelas empresas aos usuários, e que, deste modo, possam ser validadas as informações de produção de bebidas geradas pela contabilidade a fim de serem utilizadas com confiança como base de cálculo dos tributos envolvidos em toda cadeia de produção.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A análise ocorreu na Casa da Moeda do Brasil, quanto à utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas, Sicobe, em estabelecimentos industriais sediados no Brasil.

O estudo foi realizado no custo do controle do envasamento de bebidas que gera tributo federal, IPI, e imposto estadual, ICMS, e também influencia em outras bases de arrecadação de tributos, como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Esse custo pode ser abatido em contribuições sociais como PIS e/ou COFINS.

Apesar de auxiliar nos tributos estaduais, o foco desta pesquisa está nos tributos federais, muito embora, o aumento dos impostos federais, consequentemente, gere aumento nos tributos estaduais.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Após esta introdução, apresenta-se a revisão da literatura sobre o tema. Assim, o segundo capítulo é constituído pela revisão de temas como: Sistema Tributário no Brasil, normas e aplicação de: impostos, tributos, taxas e contribuições; controles internos operacionais; auditoria contábil, incluindo auditoria fiscal, sistemas de controle de bebidas, mais especificamente o SMV e o Sicobe.

No terceiro capítulo, faz-se referência aos aspectos metodológicos, descrevendo a forma como foi selecionada a população e a amostra a ser estudada. Apresentam-se também as fontes de dados, técnica e coleta das informações.

No quarto capítulo, são apresentados os resultados obtidos e as análises do estudo. Por fim, finaliza-se a dissertação com a apresentação das conclusões do trabalho a partir do objetivo e do problema de pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo destina-se a discorrer sobre as principais características e o contexto em que o sistema tributário brasileiro está inserido, as leis e regulamentos que regem a administração tributária, e os recursos de controle atualmente disponíveis.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O Sistema Tributário Nacional é regido pela Lei nº 5.172 de 1966, denominada como Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabelece as normas de Direito Tributário que são aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (BRASIL, 1966).

Conforme descrito no artigo 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Os tributos podem ser divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966).

De acordo com Fernandes e Silva (2005), tributo é uma prestação pecuniária compulsória, instituída em lei para custeio de despesas coletivas, e pode ser dividido de acordo com a espécie, que separam os tributos em cinco categorias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Com base no artigo 16 do CTN, imposto é “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). O imposto independe da atividade do Estado em relação ao contribuinte, tem finalidade exclusiva de financiar atividades gerais do Estado. São exemplos: na esfera federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); na esfera estadual, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e na esfera municipal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISQN).

O ICMS é definido pela Lei Complementar nº 87 de 1996, e compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação, ainda que as operações iniciem no exterior. O simples fato de a mercadoria sair ou se deslocar do mesmo estabelecimento comercial, não caracteriza o fato gerador, deve haver a transferência da titularidade; o ICMS é um imposto não-cumulativo, ou seja, na etapa subsequente da comercialização não incide sobre o mesmo imposto recolhido na etapa anterior (BRASIL, 1996). A Lei estadual poderá atribuir a outro contribuinte a responsabilidade pelo ICMS devido, em relação às operações, situação em que o regime de responsabilidade é de substituição tributária (BRASIL, 1996).

Para fins de tributação do IPI, o produto industrializado é o resultante de qualquer operação caracterizada como industrialização pelo Regulamento do IPI, como transformação de matéria-prima, beneficiamento ou acabamento do produto, montagem de produto, alteração da apresentação do produto (como mudança de embalagem), renovação de parte de produto deteriorado para utilização (BRASIL, 2010). Conforme Decreto nº 7.212 de 2010, equiparam-se a estabelecimento industrial: importadores de produtos que vendam os mesmos, atacadistas ou varejistas que receberem produtos importados para comercialização, filiais atacadistas que comercializem produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma e estabelecimentos comerciais atacadistas de pedras preciosas (BRASIL, 2010). A alíquota utilizada varia conforme o produto, que pode ser isento, como no caso de aquisição de automóvel para deficiente, autista ou taxista (BRASIL, 2015), ou com alíquota de acordo com uma tabela de classificação fiscal de mercadorias para se chegar à incidência do IPI, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

As taxas são definidas no art. 77 do CTN por apresentar: “exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (BRASIL, 1966). Podem ser instituídas no âmbito federal, estadual ou municipal, e somente serão devidas quando houver atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte. São exemplos de taxas: taxa de coleta de lixo, taxa de iluminação pública, licenças, autorizações e alvarás.

No artigo 81 do CTN tem-se a explanação sobre contribuições de melhoria: “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual, o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (BRASIL, 1966). A este tributo está vinculada uma ação estatal de execução de obra pública que

valorize a propriedade do indivíduo, tendo como fato gerador a valorização imobiliária decorrente desta obra, e sua arrecadação é destinada, exclusivamente, para custear a obra empreendida (FERNANDES; SILVA, 2005).

Os empréstimos compulsórios são instituídos para atender as despesas extraordinárias, como calamidade pública ou guerra, e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, art. 148 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Sua arrecadação não configura receita definitiva, como destina-se a custear uma despesa de caráter urgente, é a única espécie tributária em que o tributo é restituído (FERNANDES; SILVA, 2005).

As contribuições sociais têm fundamento no art. 149 da Constituição Federal – CF de 1988, compete exclusivamente à União instituí-las, e podem ser “contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas” (BRASIL, 1988). As contribuições sociais poderão ser instituídas para o custeio, em benefício dos servidores, de sistemas de Previdência e Assistência Social, conforme parágrafo 1º do art. 149 – CF. São exemplos: Contribuição para o Programa de Integridade Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 07 de 1970, e de acordo com o art. 239 da CF de 1988, a arrecadação tem por objetivo financiar o programa de seguro-desemprego e o abono salarial (BRASIL, 1970). Consiste assim, em um programa que transfere renda permitindo melhor distribuição de renda nacional.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991. Esta contribuição é devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas pela legislação de imposto de renda, e é destinada, exclusivamente, às despesas com atividades-fim na área da saúde, previdência e assistência social (BRASIL, 1991).

Os impostos e contribuições apresentados possuem controles que são auditados pelos órgãos dos governos federal, estadual e municipal. Neste sentido, a seguir serão revisados os procedimentos adotados de auditoria para controle de arrecadação de impostos no âmbito federal e estadual.

A Tabela 1 mostra os destinos da aplicação dos recursos da seguridade social nas políticas de assistência social, saúde e previdência. Pode-se observar que a previdência social recebeu a maior parcela em todos os anos. A partir de 2001, houve uma ampliação nos gastos com

assistência social e redução na participação da saúde no total do orçamento.

Tabela 1 - Despesas da seguridade social: distribuição dos recursos entre as políticas sociais

Ano	Previdência Social	Saúde	Assistência Social	Total em R\$ milhões
1999	83.305	15.487	3.231	102.023
2000	93.408	20.270	4.442	118.120
2001	107.544	23.634	5.298	136.476
2002	123.218	25.435	6.513	155.166
2003	145.478	27.172	8.416	181.066
2004	165.509	32.973	13.863	212.345
2005	187.800	36.483	15.806	240.089
2006	212.965	40.577	21.555	275.097

Fonte: Adaptado de Behring e Boschetti (2010).

Segundo Behring e Boschetti (2010), entre os anos de 2002 e 2004, R\$ 45,2 bilhões deixaram de ser utilizados na previdência, saúde e assistência social e foram apropriados pelo Governo Federal, por meio da Desvinculação das Receitas da União – DRU, para gerar superávit primário e pagamento da dívida. Conforme Romero (2016) a DRU surgiu em 1994 sob a denominação de Fundo Social de Emergência, em 1996 recebeu a denominação de Fundo de Estabilização Fiscal, e vem sendo utilizada sistematicamente por 21 anos, aos quais os recursos públicos destinados à sociedade estão sendo desviados de sua finalidade constitucional.

Behring e Boschetti (2010) constataam que, mesmo com o aumento da carga tributária, do envelhecimento proporcional e de maior demanda social, o crescimento do orçamento da seguridade social é muito baixo. Os recursos que poderiam ser utilizados para o aumento do orçamento da seguridade social vêm sendo utilizados como mecanismos da política fiscal, transferindo os recursos públicos para o mercado financeiro, por meio de pagamento de serviços da dívida pública.

2.2 CONTROLES DE ARRECADAÇÃO NO BRASIL

Nesta seção é apresentado o sistema tributário brasileiro, com uma visão geral dos tributos, impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições sociais necessários à compreensão das respectivas finalidades.

São também apresentadas algumas formas de controle de arrecadação utilizadas no Brasil, como os sistemas utilizados para controle da produção de bebidas: o Sistema de Controle de Medição de Vazão e o Sistema de Controle de Produção de Bebidas.

2.2.1 Sistema de Medição de Vazão – SMV

O Ato Declaratório Executivo nº 20 de 1º de outubro de 2003, dispõe sobre o Sistema de Medição de Vazão (SMV) a ser utilizado pelos estabelecimentos industriais de bebidas, classificadas pelos códigos 22.02 e 22.03 da TIPI (BRASIL, 2003). Nesta posição estão classificados basicamente água, refrigerante, cerveja e suas derivações, como o chope. Em 2006, com a publicação do Ato Declaratório Executivo nº 13 tornou-se obrigatória a utilização do SMV também na produção de refrigerantes.

O SMV é um sistema de medição, registro e transmissão de dados, desenvolvido para ser instalado em unidades industriais, com o objetivo de monitorar o montante da produção de bebida por enchedora. Por meio de comunicação remota, a Receita Federal ficou capaz de ler a produção de bebida em dada unidade de tempo. Este registro era feito por meio de comunicação remota, assim, os dados eram transferidos de modo seguro para os computadores do Serpro que decodificava e encaminhava à Receita Federal (BRASIL, 2005).

O objetivo do SMV era registrar e monitorar continuamente a produção de bebidas, e para garantir a efetividade dos dados estavam envolvidos órgãos de controle, como: Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (Inmetro), Secretarias da Fazenda, e Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), Instituto Nacional de Tecnologia (INT) ou Instituto de Tecnologia do Paraná (Tecpar). O custo da implantação deste sistema, segundo audiência pública com informações da Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil (BRASIL, 2010) era de R\$ 100.000,00 por linha de produção, este valor era cobrado por instalação

e não existia cobrança por manutenção do sistema, além disso, o valor pago não gerava direito de compensações em tributos nem mesmo de ressarcimento. Importante ressaltar que também havia custos na fiscalização do uso do equipamento em torno de R\$ 20.000,00 ano por linha de produção.

2.2.2 Sistema de Controle de Produção de Bebidas – Sicobe

O Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe) é instalado nos estabelecimentos industriais envasadores de cervejas, refrigerantes e águas pela Casa da Moeda do Brasil, sob a supervisão da Receita Federal, para acompanhamento e controle da produção de bebidas no país (BRASIL, 2008).

O Sicobe tem sua regulamentação na Instrução Normativa RFB nº 869/2008 que determina a obrigatoriedade da instalação nos estabelecimentos industriais classificados no capítulo 22 da TIPI (BRASIL, 2008). Conforme art. 1º, os estabelecimentos industriais envasadores das bebidas classificadas nos códigos de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM): 22.01, 22.02, exceto os “Ex 01” e “Ex 02” de códigos “22.02.90.00” e “22.03”, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Classificação das atividades com obrigatoriedade de instalação do Sicobe

NCM	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	OBRIGAÇÃO AO SICOBÉ
22.01	Águas, incluídas as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizantes; gelo e neve.	SIM
2201.10.00	Águas minerais e águas gaseificadas. Estão incluídas: águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros e também os recipientes com capacidade nominal igual ou superior a 10 (dez) litros.	SIM
2201.90.00	Outros	SIM

22.02	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.	SIM
2202.10.00	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas. Estão incluídos também os refrescos.	SIM
2202.90.00	Outros	SIM
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	NÃO
	Ex 02 – Néctares de frutas	NÃO
	Ex 03 - Cerveja sem álcool	SIM
	Ex 04 - Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Portaria nº 222, de 24 de março de 1998, da extinta Secretaria de Vigilância Sanitária, atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: repositores hidroeletrólíticos e outros	SIM
	Ex 05 - Compostos líquidos pronto para consumo nos termos da Resolução RDC nº 273, de 22 de setembro de 2005, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde	SIM
2203.00.00	Cervejas de malte.	SIM
	Ex 01 – Chope	SIM

Fonte: Adaptado da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (2015).

O Sicope é composto por equipamentos capazes de contar a produção, registrar os dados medidos e transmitir em tempo real à Receita Federal. Os produtos terão ainda identificação como embalagem e marca comercial (BRASIL, 2008).

Conforme Brasil (2008), § 3º do art. 2º IN da RFB nº 869, os procedimentos de integração, instalação e manutenção corretiva de todos os equipamentos que compõem o Sicobe são realizados pela Casa da Moeda do Brasil - CMB.

A CMB é responsável por designar a Coordenação Geral de Fiscalização (COFIS) que tem responsabilidade em definir os quesitos de funcionalidade, segurança e controle fiscal no desenvolvimento do Sicobe, além de supervisionar e acompanhar o processo de instalação junto aos estabelecimentos industriais envasadores de bebidas (BRASIL, 2008).

Segundo apresentação da Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil realizada em audiência pública no ano de 2010, o custo de implantação do Sicobe é de R\$ 50.000,00 por linha de produção (BRASIL, 2010). A este custo soma-se um valor de R\$ 0,03 por unidade de produto controlado pelo Sicobe, que deve ser ressarcido à Casa da Moeda do Brasil, conforme Ato Declaratório Executivo da Receita Federal nº 61 (BRASIL, 2008).

Os estabelecimentos poderão deduzir este valor de R\$ 0,03 da Contribuição para o PIS ou COFINS, devidas em cada período de apuração, assim como o valor efetivamente pago no mesmo período em relação à manutenção, instalação ou equipamentos adquiridos para os procedimentos do Sicobe, segundo art. 12 da instrução normativa da Receita Federal nº 869 (BRASIL, 2008).

A Lei nº 11.827/2008 em seu art. 58-R. § 9º aborda sobre o limite máximo de compensação, e estabelece que se multiplica o valor, efetivamente, pago com o Sicobe do período, pelo fato gerador 0,177, no caso de crédito com PIS, e pelo fato gerador 0,823, no caso de crédito da COFINS (BRASIL, 2008).

2.3 AUDITORIA INDEPENDENTE

A auditoria independente é uma ferramenta que contribui para o alcance do objetivo da contabilidade: o controle patrimonial das entidades, pois tem como base o propósito de melhorar a confiabilidade das demonstrações financeiras.

A auditoria, frequentemente vista como o exame das demonstrações financeiras, também é um processo que pode ser aplicado a avaliações de eficiência e eficácia de um processo ou departamento, a obediência a normas operacionais de uma empresa ou à regulamentação governamental (GRAMLING; RITTENBERG;

JOHNSTONE, 2012).

São muitos os benefícios da utilização dos serviços de auditoria, quais sejam: na área administrativa, ajuda na eficiência dos controles internos; na área fiscal, contribui com a proteção contra multas e penalidades sobre a sonegação de impostos; na área econômica, assegura maior exatidão nos resultados e, na área social, assegura a veracidade das informações das demonstrações para a sociedade como um todo (JUND, 2002).

O objetivo da auditoria independente é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, com a emissão de relatório sobre a sua adequação aos Princípios de Contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade e à Legislação específica, conforme apresentado nas Normas Brasileiras de Contabilidade – Normas Técnicas de Auditoria Independente, a NBC TA 200 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

Para Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) a auditoria é um processo de coleta de evidências para comprovar afirmações, avaliação dessas informações em confronto com critérios objetivos e a comunicação das conclusões da auditoria para as partes interessadas.

O auditor independente deve cumprir requisitos éticos relacionados à auditoria das demonstrações contábeis, planejar e executar o trabalho de asseguuração com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que a informação contenha distorções relevantes (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009). A atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente faz uma avaliação crítica com relação à validade da evidência obtida e mantém-se alerta para qualquer evidência que contradiga ou ponha em dúvida a confiabilidade de documentos ou representações da parte responsável (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2015).

Segundo Franco e Marra (2000), na auditoria externa, o auditor independente, sem vínculo com a entidade auditada, tem como objetivo principal revisar as demonstrações contábeis, o sistema de controles internos e o sistema contábil da entidade.

2.4 AUDITORIA CONTÍNUA

O cenário de fraudes e escândalos contábeis resultaram na perda de confiabilidade das demonstrações contábeis e afetaram o serviço de

auditoria independente, com isso a auditoria contínua surgiu como uma tecnologia que visa dar credibilidade à auditoria independente (MURCIA *et al.*, 2008). Adicionalmente, com a rigidez das exigências regulamentares, como a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) que em 2002 enfatizou um nível elevado de transparência e controle, e, com isso, aumentou a necessidade de informações mais frequentes para restaurar a confiança do público nas demonstrações financeiras, assim como nos auditores e nas ações dos gestores (ALLES; KOGAN; VASARHELYI, 2004).

O conceito de auditoria contínua publicado primeiramente em 1999 por um grupo de trabalho de *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) e da *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), foi atualizado por esta e definido como uma metodologia que permite aos auditores oferecer garantias sobre uma questão em que a gestão de uma entidade é responsável, em que a opinião é formada continuamente, de forma quase simultânea com a ocorrência dos fatos (AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, 2015).

Rezaee *et al.* (2002) apresentam a definição de auditoria contínua como um processo de auditoria eletrônico sobre a informação gerada em que o auditor pode fornecer garantia sobre a informação simultaneamente, ou pouco tempo depois, à divulgação dos dados.

Esse processo eletrônico, que garante a auditoria contínua, funciona por meio de monitores desenvolvidos pela TI que enviam mensagens aos auditores, se o processamento do sistema sinaliza um desvio de um parâmetro estabelecido previamente pela auditoria (MOELLER, 2009). Ao utilizar a TI para capturar e processar os dados na fonte e de forma desagregada e não filtrada, a auditoria torna-se mais eficiente, eficaz e oportuna (ALLES *et al.*, 2006).

Assim como a auditoria tradicional, para Moeller (2009) a auditoria contínua detecta mais os fatos do que os previne. Mas, com a auditoria contínua, o fluxo de dados do sistema é monitorado e analisado continuamente, por exemplo diariamente, o que permite que o auditor melhore o foco e o escopo da auditoria, além de muitas vezes poder ser utilizado no acompanhamento de controle (VASARHELYI; HALPER, 1991).

Os autores Chan e Vasarhelyi (2011) observaram as diferenças entre a auditoria tradicional e a auditoria contínua e desenvolveram uma temática por diferenciação, mostrando a inovação da prática em quesitos como: auditorias contínuas ou mais frequentes; é um modelo de auditoria mais proativo; automação dos procedimentos de auditoria;

evolução do trabalho e papel dos auditores; mudança na natureza, época e extensão da auditoria; utilização de modelagem de dados para monitoramento e testes; e mudança na natureza e tempestividade dos relatórios de auditoria. O Quadro 2 apresenta a comparação feita pelos autores entre os modelos de auditoria tradicional e auditoria contínua.

Quadro 2 - Comparação entre auditoria tradicional e auditoria contínua

Item	Auditoria Tradicional	Auditoria Contínua
Frequência	Periódica	Contínua ou mais frequente
Abordagem	Reativa	Proativa
Procedimentos	Manuais	Automáticos
Papel/Trabalho do Auditor	<p>Maior parte do trabalho é manual e demorado</p> <p>Papéis independentes dos auditores interno e externo</p>	<p>Maior parte do trabalho é julgamento de exceções e julgamento humano</p> <p>Auditor externo torna-se certificador do sistema de auditoria contínua</p>
Natureza	Procedimentos analíticos e testes substantivos	Teste consiste em contínuo controle e monitoramento e contínua garantia dos dados
Época	Testes de controle e testes detalhados ocorrem independentemente	O monitoramento dos controles e testes detalhados ocorrem simultaneamente
Extensão	Testes de Amostragem	Toda população é considerada e testada
Testes	Testes com intervenção humana	Modelagem de dados e dados analíticos são usados para monitorar e testar
Relatórios	Periódicos	Contínuos ou mais frequentes

Fonte: Adaptado de Chan e Vasarhelyi (2011).

Pode-se observar, que em comparação com a auditoria das demonstrações financeiras tradicionais, a auditoria contínua visa ser mais oportuna, mais abrangente no suporte e no apoio de todo o processo de gestão (ALLES; KOGAN; VASARHELYI, 2004).

Na auditoria tradicional, os dados e informações contábeis são trabalhados anualmente, em contraste com a auditoria contínua, que trabalha com base mais frequente ou contínua, em que o monitoramento do controle interno e os testes permitem ao auditor detectar e investigar a medida em que os fatos ocorrem, e não reagir após muito tempo de ocorrência (CHAN; VASARHELYI, 2011). Com um sistema de auditoria contínua, alarmes de exceções e críticas de erros ou incompatibilidades são gerados automaticamente e enviados imediatamente aos auditores, e opcionalmente aos gestores e responsáveis (ALLES *et al.*, 2006).

Por diminuir o período de elaboração do relatório e, com isso, a asseguuração de confiabilidade nos dados, a auditoria contínua produz dados mais detalhados e oportunos do que os dados de uma auditoria tradicional (ALLES *et al.*, 2006).

O destaque da auditoria contínua é a capacidade de monitorar e analisar grandes volumes de dados da empresa, permitindo a implementação em conjunto com testes analíticos e alarmes em tempo real e de forma contínua (ALLES; KOGAN; VASARHELYI, 2004). Para os autores, a capacidade tecnológica da auditoria contínua permite uma solução para as deficiências de processos de testes automatizados por meio da utilização de critérios novos e mais eficazes de monitoramento.

Para Alles *et al.* (2006) a auditoria contínua está começando a transição para o futuro da prática da auditoria pois empresas de todo o mundo estão implementando sistemas de auditoria contínua, como divulgado pela PWC, que em 2006 metade das empresas norte-americanas já utilizavam técnicas de auditoria contínua. Os autores relatam que a auditoria contínua é muito mais que uma simples evolução na metodologia de auditoria, pois acreditam que a auditoria contínua pode mudar o papel da auditoria no funcionamento e no relacionamento do auditor com a empresa.

A auditoria contínua, por implicar módulos preditivos, pode ser utilizada para complementar os controles organizacionais (AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, 2015). Para Moeller (2009), um ambiente de teste contínuo, em que falhas de controle interno podem ser detectadas e corrigidas imediatamente, aumenta muito a eficácia global da auditoria.

Assim, com um ambiente de controle interno organizado e bem gerenciado, a auditoria contínua incrementa a importância da auditoria nas organizações. Com o auxílio da auditoria contínua, o auditor trabalha com dados mais próximos da realidade e, por meio do

monitoramento dos controles, aumenta a confiabilidade de todos *stakeholders* em seu trabalho.

2.4 CONTROLES

Para Chiavenato e Arão (2003), o controle envolve todas as atividades humanas, consciente ou inconscientemente, a essência do controle consiste em verificar se as atividades controladas estão ou não alcançando os resultados desejados. Os objetivos ou padrões de controle podem avaliar diferentes recursos da organização, tais como: padrões de quantidade, de qualidade, de tempo ou de custo.

As atividades de controle envolvem monitoramento e avaliação de pessoas e processos nas operações da empresa para assegurar que os objetivos estão sendo alcançados. O controle é um importante aliado do gestor, pois, segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), promove informações sobre os resultados, desempenhos, comportamentos, além de auxiliar no planejamento, fornecendo informações sobre os erros e os acertos do passado.

O controle é resultado do planejamento, da organização e da supervisão de processos e informações, realiza-se por meio de métodos e medidas que visam proteger os ativos, verificar a exatidão dos dados contábeis, incrementar na eficiência operacional. A controladoria é o órgão da empresa que zela pela eficácia do processo de gestão, tanto para finalidades internas ou externas, promovendo informações para todos os *stakeholders* e buscando o equilíbrio das relações entre eles (FREZATTI *et al.*, 2009).

A melhoria contínua da produtividade é planejada, programada e controlada por sistemas de controle de produção que padronizam a produção, a fim de melhorar os processos e facilitar a prevenção e acompanhamento dos desempenhos de forma mais eficiente (TUBINO, 1997). O autor afirma que os processos quanto mais contínuos e intermitentes em massa, mais fácil é de planejar e controlar as atividades.

Os sistemas de controle produtivos têm como objeto de controle o sistema produtivo de uma empresa, que é constituído pelo conjunto de pessoas, equipamentos e procedimentos organizados para o desenvolvimento das operações da empresa, e o seu objetivo é a efetividade completa de todos os processos para a realização dos produtos os quais a produção se propõe a entregar (GROOVER, 2000).

O controle pode ser dividido em níveis estratégicos, tático, operacional e controles internos (LUNKES; SCHNORRENBARGER 2009). O controle estratégico acompanha o desempenho do sistema por meio de comparação entre o previsto e o realizado. O controle tático avalia os resultados de cada área e dos sistemas de gestão. O controle operacional consiste em uma análise comparativa para as metas estabelecidas em nível operacional. E, o controle interno é um processo desenvolvido pela controladoria que assegura a confiabilidade das informações, o cumprimento das normas buscando também a efetividade, eficiência e economia das operações.

2.4.1 Controles Internos

O controle interno é um órgão existente dentro da entidade para que cada ação desenvolvida seja precisa. Tal órgão tem como objetivo a supervisão de informações, verificando a confiabilidade dos dados (MENEZES *et al.*, 2005). Já, Souza *et al.* (2007), explicam que o controle interno integra a administração com o objetivo de auxiliá-la diante de seus objetivos.

Para o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013), controle interno pode ser definido como um processo conduzido pela administração da entidade e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Para Attie (2010), ao adotar o controle interno, a entidade promove a eficiência operacional por meio de métodos e medidas que protegem o seu patrimônio, verificam a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, além de encorajar a adesão à política traçada pela administração. Corroborando com este entendimento, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) enfatizam que os controles internos são necessários, uma vez que toda e qualquer organização enfrenta riscos significativos, como: falência da empresa, má utilização dos ativos da empresa, e a apresentação incorreta ou incompleta das informações financeiras. Sendo assim, os controles internos são projetados para mitigar esses riscos.

O conjunto de atividades que englobam o sistema de controle interno envolve a salvaguarda dos recursos da entidade e preserva o equilíbrio das contas, alertando para o surgimento de irregularidades e, sanando, em tempo hábil, de forma a permitir uma competente gestão (QUEIROZ; QUEIROZ, 2007). O Controle Interno deve atuar nas instituições de forma preventiva, fiscalizando e detectando erros e falhas

para que, em tempo hábil, sejam tomadas medidas que evitem, reduzam, ou corrijam atos que possam comprometer o alcance das metas e objetivos da organização (RONCALIO; ALBERTON; AMARAL, 2009). Os controles internos são sistemas projetados para assegurar que as informações da contabilidade e dos demais sistemas sejam seguras e confiáveis e para proteger os ativos da empresa (LUNKES, 2007). Com métodos que garantem informações precisas e seguras, por meio do controle interno, a empresa tem condições de avaliar o cumprimento das leis e dos regulamentos, sendo este fundamental para prevenir fraudes.

Lunkes (2007) acrescenta que a necessidade de controles internos é justificada, pois nem sempre os empregados ou terceiros apresentam condutas de acordo com o interesse dos acionistas ou proprietários da empresa. Com isso, o sistema de controle interno deve ser projetado para minimizar as fraudes e detectá-las no momento da ocorrência.

A finalidade dos controles internos, segundo Crepaldi (2012), é salvaguardar os ativos, verificar a exatidão dos dados, proporcionar maior eficiência nas operações e comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos adotados pela empresa. Ao assegurar a fidedignidade das informações, o controle interno reduz perdas decorrentes de violação das leis e regulamentos (LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009).

A responsabilidade de criar e manter um sistema de controle interno eficaz, e que produza ao longo do ano informações confiáveis, é da administração (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012). Attie (2010) comenta que além da responsabilidade de implementação do Controle Interno, a administração também deve planejar, instalar e supervisionar para que seja um sistema adequado. Apesar de que, em muitas vezes, as consequências inadequadas do Controle Interno chamem mais a atenção da administração, o autor reforça que as entidades devem ser preventivas e não reativas.

A estrutura de controle interno definida pelo COSO (2004) apresenta quatro categorias de objetivos do controle interno: estratégico, operacional, de comunicação e conformidade. Assim, quanto ao nível estratégico, os objetivos referem-se às metas mais elevadas da organização, no sentido de fornecer apoio à missão da organização, o nível de operacional tem como meta fornecer estrutura para utilização eficaz e eficiente dos recursos disponíveis, a categoria de comunicação objetiva a confiabilidade dos relatórios fornecidos à organização, já a conformidade, busca o cumprimento das leis e regulamentos pertinentes à organização (COSO, 2004).

O controle interno é integrado por oito componentes, sendo eles: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informações e comunicações e, por fim, monitoramento (COSO, 2004). Esses componentes estão relacionados aos objetivos, interligando o que a entidade busca alcançar com o que é necessário para atingir os objetivos. Essa relação é apresentada em forma de uma matriz tridimensional em forma de cubo, como consta na Figura 1 (COSO, 2013).

Figura 1- Estrutura de Controle Interno



Fonte: COSO (2004).

A terceira dimensão do cubo é representada por: nível de organização, divisão, unidade de negócio e subsidiária, que representam que os objetivos e os componentes são relevantes para toda a organização, em qualquer uma de suas unidades. Assim, qualquer célula da matriz pode ser considerada em relação à estrutura de controle interno da organização (COSO, 2004).

Sabe-se que é a auditoria interna que possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa para que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração (ATTIE, 2010).

Contudo, um bom sistema de controle interno não é garantia absoluta contra ocorrência de fraudes ou irregularidades, pois bons sistemas de controle interno previnem contra fraudes e irregularidades, minimizando o risco de erros. Por isso, para um melhor cumprimento do objetivo de controle em salvaguardar o patrimônio, os procedimentos devem ser supervisionados de forma que as atividades praticadas estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração e pela legislação.

2.4.2 Monitoramento do controle por meio da Auditoria

Após a SOX foi determinado que os auditores independentes avaliassem os controles e procedimentos internos para emissão das demonstrações contábeis. Assim, o auditor independente precisa testar os controles internos e divulgar sua avaliação sobre esses controles, se houver deficiências significativas, os auditores independentes devem discorrê-las em relatórios públicos (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012). Além disso, o auditor deve emitir um relatório distinto da eficácia dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros divulgados pela empresa.

A análise do sistema de controle interno é a base para o planejamento dos trabalhos da auditoria, pois é por meio da avaliação dos controles internos que o auditor determina a natureza, a época e a extensão dos testes a serem realizados (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). Ao avaliar os controles internos, devem-se considerar as atividades principais, os riscos e exposições em cada componente operacional para se definir os objetivos de controle que estão relacionados à atividade e, com essa informação, avaliar o sistema de controle e averiguar se este provê garantia razoável de que o objetivo do controle pode ser alcançado (LUNKES, 2007).

Segundo Gramling, Rittenber e Johnstone (2012) o controle interno é um componente essencial dos processos de governança corporativa e gestão de riscos de uma organização, e a qualidade do controle interno é fundamental para o modelo de risco de auditoria. Assim, quanto maior a qualidade do controle interno, menor é o risco de controle e, portanto, o auditor pode confiar mais na qualidade do

controle interno da organização e, com isso, fundamentar o relatório de auditoria.

A auditoria independente é disciplinada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em que a NBC TA 265 impõe responsabilidades adicionais ao auditor independente sobre a comunicação de deficiências de controle interno. Com isso, o auditor deve obter entendimento relevante do controle interno, a fim de identificar e avaliar riscos de distorções ou deficiências do controle interno e comunicar apropriadamente aos responsáveis pela governança e pela administração.

Segundo a NBC TA 265 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009), para fins de auditoria independente, as deficiências de controle interno existem quando:

- (i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou
- (ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Diante disso, destacam-se os exemplos de deficiências de controle interno: a probabilidade das deficiências levarem à distorção relevante nas demonstrações contábeis no futuro; identificação de fraude da administração, relevante ou não, que não foi prevenida pelo controle interno da entidade; distorção detectada pelos procedimentos do auditor que não foi prevenida ou detectada e corrigida, pelo controle interno da entidade.

Reforça-se o entendimento ao analisar as limitações de controles internos de uma entidade explicitada por Boynton, Johnson e Kell (2002), como:

- erros de julgamento: ocasionalmente, a administração pode exercer julgamento pobre ao tomar decisões empresariais, em razão de informações inadequadas;
- falhas: quando pessoas não entendem as instruções corretamente, as mudanças temporárias ou permanentes de pessoal;
- conluio: indivíduos que agem conjuntamente para esconder fraude, de tal forma que não seja detectada por controle interno;

- atropelamento pela administração: administração passa por cima de políticas ou procedimentos estabelecidos, com objetivos ilegítimos, como ganho pessoal;
- custos versus benefícios: os custos dos controles internos não devem ser superiores aos benefícios que a entidade espera.

A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração, contudo, o auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2014), o auditor independente exerce função social relevante, pois contribui para garantir o fortalecimento da confiança entre as relações das empresas e de todos os públicos de interesse, a saber: acionistas, investidores, governo e sociedade.

Sá (2002) descreve algumas das finalidades da auditoria: descoberta de erros e fraudes, exames de aspectos fiscais e legais, exames de medida de eficiência de equipamentos, exames para análise de custos, exames de eficácia e eficiência e, entre outros, exames isolados de contas para verificação das relações da empresa com investidores.

Existe a necessidade de que o auditor denuncie qualquer irregularidade ou identificação de falhas no exame do controle interno, embora a função do auditor não seja encontrar fraudes. Portanto, além de conhecer os controles internos de uma organização, o auditor precisa compreender o processo, a fim de prever os testes subsequentes que devem ser realizados na auditoria de demonstrações financeiras.

2.4.3 Custo dos Controles

Em relação aos custos de controles, nesta seção serão apresentados estudos que apontam os custos de controles internos, assim como auditorias interna e contínua e suas relações com o custo dos honorários de auditoria.

Conforme Pathak, Chaouch e Sriram (2005), a auditoria contínua, por exigir inspeções mais frequentes, necessita de maior acompanhamento para ser eficaz. Estes fatos explicam o alto custo da auditoria contínua, uma das razões da baixa adoção em relação à auditoria tradicional (ALLES *et al.*, 2002).

Com relação à auditoria interna, Felix *et al.* (2001) verificaram sua contribuição sobre os honorários da auditoria independente. Constatou-se que a auditoria interna contribui para reduzir os honorários, pois a qualidade da auditoria interna auxilia na redução das despesas com auditoria independente.

Lucas *et al.* (2008) verificaram a percepção de executivos e demais colaboradores de uma subsidiária de indústria americana estabelecida no Brasil quanto ao atendimento da SOX, e concluíram que a maioria dos executivos e colaboradores reconhecem que o atendimento da Lei gerou benefícios para a empresa por meio da redução de custos e geração de valor com o fortalecimento do controle interno. Foi reconhecido o benefício do investimento na implantação e no uso do sistema de controle interno, pois este aperfeiçoou ou reduziu os custos da empresa.

Em contrapartida, Raghunandan e Rama (2006) examinaram a associação entre os honorários de auditoria e as divulgações de controle interno, nos termos da seção 404 da SOX. Os resultados apontaram que os honorários de auditoria aumentaram no ano em que houve essa obrigação, em relação ao ano que não se divulgava os controles internos, e que os honorários são mais elevados quando existe uma fraqueza material de controle interno em comparação aos clientes sem essa divulgação. Ainda, Krishnan *et al.* (2008) analisaram os custos de empresas em cumprir a seção 404 da SOX, que determina a certificação dos controles internos pela administração. As análises indicaram que os custos estão positivamente associados ao tamanho da empresa, à existência de deficiências de controle interno, e ao custo de configuração de novos sistemas. Os resultados indicaram também que o tamanho da empresa e a incidência de deficiências materiais também determinam os custos de auditoria.

Hogan e Wilkins (2008) investigaram se os níveis de risco de controle interno afetam os honorários de auditoria. Os autores analisaram empresas listadas na bolsa de valores americana e que haviam reportado deficiências de controle interno, e constaram que os honorários de auditoria são significativamente maiores para as empresas que apresentam deficiências de controle interno relevantes.

Gramling *et al.* (2010) examinaram os efeitos da eficácia e extensão dos testes de auditoria de um controle interno, e a pesquisa demonstrou que a existência de uma fraqueza material, relacionada ao controle a ser avaliado, resulta na exigência de mais testes por parte do auditor.

Munsif *et al.* (2011) analisaram o comportamento dos honorários de auditoria em empresas que remediaram deficiências materiais de controle interno anteriormente divulgadas. O estudo demonstrou que os honorários das empresas remediadoras são mais baixos, comparados com as empresas que continuaram com as deficiências relevantes de controle interno.

Bedard e Graham (2011) examinaram a detecção e gravidade das deficiências de controle interno, e verificaram que os auditores detectam cerca de três quartos destas deficiências por meio de testes de controle. A ausência de distorção faz com que o processo de julgamento seja mais complexo para o auditor, pois trabalham sem evidências objetivas de falhas no controle. Os autores ressaltam que os testes de controle realizados pela auditoria melhoram a qualidade dos relatórios financeiros. Corroborando, Gramling *et al.* (2013) realizaram um experimento para identificar os fatores que influenciam o auditor na avaliação de uma deficiência de controle interno sobre os relatórios financeiros. Os resultados encontrados mostraram que a presença de qualquer fraqueza material ou uma distorção conhecida influenciam na eficácia operacional avaliada de um controle interno e sugere uma avaliação de fraqueza material.

Kraub *et al.* (2014) investigaram os efeitos de descontos iniciais nos honorários de auditoria, em relação à qualidade e independência do trabalho do auditor em empresas de capital aberto da Alemanha, entre os anos de 2005 a 2011. O estudo mostrou que os honorários iniciais, com valores mais baixos do que os anos subsequentes, são condições de um mercado competitivo e não comprometem a qualidade da auditoria, tampouco a independência do auditor.

O estudo de Castro *et al.* (2015) analisou as determinantes dos honorários de auditoria pagos pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA em 2012. Os resultados apontaram que os honorários relacionam-se positivamente com o tamanho, complexidade dos clientes, nível de governança e ao fato do auditor ser de uma grande firma.

Em síntese, pode-se perceber que apesar da relevância dos custos de controle para as entidades, não existem muitos trabalhos na área, principalmente em âmbito nacional. Percebe-se, assim, que existe um amplo campo de pesquisa a ser explorado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Por meio dos procedimentos metodológicos é possível perceber o detalhamento da pesquisa, esclarecendo os caminhos que foram percorridos e mostrando como os dados foram tratados. Para definir a metodologia a ser utilizada, faz-se necessária indagações, como: com o quê, ou com quem e onde, a fim de traçar os objetivos e a finalidade da pesquisa. Com vista a responder a problemática proposta, as seções seguintes apresentam o enquadramento metodológico e os procedimentos para a coleta de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O entendimento de Gil (2008, p.26) sobre o significado de pesquisa é que ela tem por objetivo fundamental “descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

A pesquisa, objeto desta dissertação, quanto ao objetivo, utilizou-se do método descritivo, pois segundo Gil (2008) as pesquisas descritivas objetivam a descrição das características de determinada população, a fim de proporcionar uma nova visão do problema. Este tipo de pesquisa, consiste na descrição de fatos por meio de levantamentos ou observações (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007).

Quanto à abordagem do problema, o presente estudo é classificado como predominantemente qualitativo, por usar estratégias de investigação em que o pesquisador coleta dados públicos com o objetivo de desenvolver temas a partir destes dados (CRESWELL, 2007).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é documental, pois por meio de um processo de coleta de dados primários, pretende-se explorar algumas características do Sicobe. A natureza essencial da pesquisa documental está na natureza das fontes, já que a pesquisa fundamenta-se na utilização de materiais divulgados que ainda não receberam tratamento analítico (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007).

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS

Para atender ao primeiro objetivo específico desta pesquisa, identificar a receita arrecadada com o Sicobe, as informações foram alcançadas por solicitação feita a CMB, por meio do Portal de Acesso à

Informação da Casa da Moeda do Brasil, em cumprimento à Lei nº 12.527, a Lei de Acesso à Informação. Deste modo, por meio do portal de informações específico da CMB foi solicitado o valor de arrecadação da CMB com relação à taxa cobrada para utilização do sistema Sicobe.

Quanto ao segundo objetivo específico, identificar os valores do custo com Sicobe efetivamente compensados em PIS/COFINS, foram utilizados dados obtidos pela solicitação direta. Assim, essa informação foi solicitada por meio de carta direcionada ao delegado da Receita Federal do Brasil, com sede em Florianópolis, Santa Catarina.

Para identificar o custo com a fiscalização da Casa da Moeda, terceiro objetivo específico, foi solicitado, por meio do portal de informações da CMB, os valores que foram pagos à empresa Sicpa Brasil Indústria de Tintas e Sistemas Ltda, empresa terceirizada responsável pela manutenção do sistema. Também foram identificados os contratos com a empresa e identificados os realizados à empresa divulgados no Portal da Transparência.

Além disso, atendendo ao quarto objetivo específico, foram utilizadas as informações do custo dos honorários de auditoria de uma indústria de bebidas de capital aberto, listada na BM&FBOVESPA, a Ambev S.A. Assim, foram utilizadas informações relativas aos anos de 2013, 2014 e 2015. Essas informações foram coletadas nas demonstrações contábeis da empresa, disponibilizadas no site da BM&FBOVESPA.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Vergara (1997, p.59) afirma que “todo método tem possibilidades e limitações”. Sendo assim, é conveniente antecipar-se informando quais as limitações desta pesquisa, mas que, todavia, não invalidaram a sua realização.

Logo, uma das limitações foi o não fornecimento dos valores efetivamente pagos pela CMB à empresa Sicpa Brasil Indústria de Tintas e Sistemas Ltda, que é a empresa terceirizada responsável pela fiscalização e manutenção de toda a tecnologia instalada nas indústrias de bebidas. Do mesmo modo, não foi possível identificar os valores pagos a empresa por meio do portal de transparência tendo em vista que os valores que recebidos pela mesma são referentes a dois tipos de prestação de serviços, tanto relacionados ao Sicobe quanto com o sistema de controle de cigarros, o sistema Scorpions, ambos pagos pela CMB.

Além disso, outra limitação foi o não fornecimento do custo com o Sicobe pela Ambev. Foi solicitado, via e-mail, ao responsável pela relação com investidores os valores pagos de Sicobe, e por motivo de sigilo comercial a informação foi negada.

Outra limitação encontrada foi em relação aos valores de arrecadação informado pela CMB. Em determinados meses a arrecadação relativa à cobrança do Sicobe foi informada como zerada sem nenhuma justificativa.

As limitações desta pesquisa estão associadas à natureza descritiva, em que proporciona maior familiaridade com o problema de uma área que há pouco conhecimento, mas não permite, portanto, estabelecer generalizações. Deste modo, as conclusões deste trabalho são limitadas às indústrias de bebidas que fizeram uso do sistema Sicobe no período de 2013 a 2015. Com isso, os resultados não podem ser generalizados, embora o propósito da pesquisa seja expandir a teoria estudada.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com vistas a atingir o objetivo geral, assim como os objetivos específicos da presente pesquisa, neste capítulo, são expostas as informações obtidas no levantamento efetuado a respeito da arrecadação da Casa da Moeda com Sicobe, o valor da efetiva compensação do Sicobe em PIS e COFINS, o custo da fiscalização e a comparação com o custo de auditoria independente.

4.1 PRODUÇÃO DE BEBIDAS CONTROLADA POR MEIO DO SICOBEBE

Conforme divulgado na página da RFB, relacionada ao Sicobe, os estabelecimentos industriais obrigados à utilização do Sicobe, e que estão atuando em normal funcionamento, somam 291 no País. Contudo, outras 28 empresas estão obrigadas à utilização do Sicobe, mas apresentam anormalidade de funcionamento.

A produção é controlada mensalmente, e, para cada embalagem controlada, em que é gerado um código de rastreio, é cobrado um valor de R\$0,03. Este valor deve ser pago em guia específica e é destinado à CMB. A Receita Federal divulga a produção controlada no Brasil segmentada em produção de cerveja, refrigerante e outras bebidas. A Tabela 2 apresenta o volume de produção mensal de cerveja em litros, desde janeiro de 2011 até julho de 2016, conforme divulgado no site da RFB.

Tabela 2 - Produção Mensal de Cerveja (milhões de litros)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Jan.	1.188,60	1.164,26	1.326,01	1.294,35	1.302,58	1.294,13
Fev.	1.090,05	1.101,32	1.072,34	1.231,80	1.159,55	1.129,68
Mar.	1.068,05	1.113,33	967,40	1.197,18	1.118,06	918,73
Abr.	962,88	987,50	912,98	1.056,31	921,24	1.020,81
Mai	997,68	1.024,50	960,39	1.117,10	999,75	1.006,14
Jun.	850,54	949,73	987,63	1.049,59	975,91	967,12
Jul.	967,66	1.001,80	1.026,96	1.056,14	984,25	961,34
Ago.	1.060,03	1.123,77	1.064,62	1.039,78	1.097,74	-
Set.	1.138,27	1.167,64	1.130,61	1.058,81	1.206,69	-
Out.	1.244,75	1.319,32	1.256,80	1.230,87	1.282,15	-
Nov.	1.277,88	1.332,32	1.282,60	1.309,61	1.325,68	-
Dez.	1.432,33	1.457,50	1.481,55	1.495,52	1.483,93	-
Total	13.278,72	13.742,98	13.469,90	14.137,05	13.857,52	7.297,96

Fonte: Adaptado de dados divulgados pelo Sicobe, posição em 02/08/2016 (2016).

A produção de cerveja controlada pelo Sicobe no Brasil foi em torno de 13 Bilhões de litros por ano desde 2011. A produção foi registrada, na maior parte dos meses controlados, a marca acima de 1 Bilhão mensal.

Quanto à produção de refrigerantes, a Tabela 3 demonstra o volume de produção em litros dos anos de 2011 até o mês de julho 2016 no Brasil, conforme dados do Sicobe, divulgados pela RFB.

Tabela 3 - Produção Mensal de Refrigerante (milhões de litros)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Jan.	1.248,59	1.150,67	1.393,21	1.358,95	1.374,34	1.217,21
Fev.	1.253,71	1.249,98	1.201,31	1.319,91	1.188,98	1.121,91
Mar.	1.324,67	1.415,13	1.323,89	1.341,84	1.243,22	1.178,64
Abr.	1.243,26	1.223,47	1.217,26	1.187,32	1.109,91	1.199,28
Mai	1.219,23	1.265,70	1.212,71	1.257,36	1.152,84	1.138,37
Jun.	1.082,10	1.112,90	1.081,99	1.063,18	1.041,19	959,52
Jul.	1.232,40	1.179,66	1.206,33	1.254,10	1.069,01	1.003,54
Ago.	1.362,15	1.362,75	1.317,81	1.206,31	1.175,60	0,00
Set.	1.421,33	1.369,09	1.294,25	1.269,28	1.237,57	0,00
Out.	1.541,39	1.514,59	1.324,49	1.464,84	1.396,47	0,00
Nov.	1.572,39	1.596,21	1.388,75	1.476,79	1.333,52	0,00
Dez.	1.703,59	1.726,60	1.621,99	1.634,45	1.580,48	0,00
Total	16.204,81	16.166,74	15.584,00	15.834,32	14.903,13	7.818,46

Fonte: Adaptado de dados divulgados pelo Sicobe, posição em 02/08/2016 (2016).

A quantidade de litros de refrigerante produzido no Brasil, e controlado pelo Sicobe, foi em média de 15 Bilhões por ano, o que representa uma produção mensal de 1,2 Bilhão de litros de refrigerante produzidos que são controlados pelo Sicobe.

A produção de outras bebidas, tais como: refrescos, água mineral aguardente, néctares entre outras, é apresentada pelo site da RFB pelas quantidades controladas anualmente, e não está disponível o controle mensal efetuado pelo Sicobe. A Tabela 4 contém a quantidade de litros destas outras bebidas que foram controladas entre os anos de 2012 a 2016 no Brasil. Os dados foram coletados em agosto de 2016, porém, a posição apresentada no site da RFB tem como última modificação em 05/04/2016.

Tabela 4 - Produção Anual – outras bebidas (milhões de litros)

Bebida/ Ano	2012	2013	2014	2015	2016
Refrescos, Isotônicos e Energéticos	480,53	544,05	582,84	578,15	152,89
Águas Minerais	1.121,86	486,96	500,65	551,22	136,42
Aguardente	378,53	511,55	468,89	509,31	116,62

Néctares	0,00	0,00	55,20	482,68	106,26
Outras Bebidas	317,05	565,25	563,50	733,43	162,99
Total	2.297,97	2.107,81	2.171,08	2.854,80	675,17

Fonte: Adaptado de dados divulgados pelo Sicobe, posição em 02/08/2016 (2016).

Conforme pode-se notar na Tabela 4, a produção de outras bebidas no ano de 2016 foi menor do que a produção dos outros anos, pois apesar de os dados terem sido coletados em agosto de 2016, as informações estavam atualizadas pelo site da RFB considerando a produção até o mês de abril de 2016.

A produção de bebidas controlada é divulgada apenas em relação à quantidade de litros de envasamento, o que não permite que seja feito um cálculo preciso de qual foi, efetivamente, o valor pago em relação ao sistema de controle de bebidas. A produção não é divulgada em relação a embalagens e seus diversos tamanhos, pois um litro divulgado que foi controlado pode ter sido fracionado e cobrado em diferentes proporções. Assim, este um litro controlado, não necessariamente gerou uma cobrança de R\$0,03 para o Sicobe, pois pode ter sido cobrado em garrafas de 500 ml, ou lata de 250 ml, ou até em quantidades menores, ou maiores de 2 litros ou mais.

Tendo em vista essa dificuldade de saber o quanto efetivamente foi gerado de valor arrecadado com o Sicobe, para responder ao primeiro objetivo específico desta pesquisa houve a necessidade de entrar em contato com a CMB e solicitar estes dados.

4.2 ARRECADAÇÃO COM SICOBEBE

Esta seção trata do primeiro objetivo específico da pesquisa em apreço, que tem por finalidade apresentar um retrato da arrecadação da CMB, no que tange ao Sistema de Controle de Produção de Bebidas.

Os estabelecimentos industriais produtores e/ou envasadores de bebidas do Brasil, principalmente de água, refrigerante e cerveja, em 2008 foram obrigados a trocar o sistema de controle de produção de SMV para Sicobe.

Assim, para a tarefa de identificar os valores arrecadados pela CMB, relativos ao controle deste novo sistema de controle de produção de bebidas, Sicobe, efetuou-se uma solicitação da informação por meio do Portal de Acesso à Informação da Casa da Moeda do Brasil.

O novo sistema de controle, Sicobe, gerou receita a partir do ano de 2009 para CMB. O ano de 2009, possivelmente, por ser um ano de transição dos sistemas de controle, a arrecadação com Sicobe representa uma pequena parte do faturamento total da CMB. Mas, a partir do ano de 2010, a arrecadação da CMB mais do que duplicou o faturamento em relação ao ano de 2008, em que não existia a cobrança dessa taxa de utilização do sistema de controle Sicobe. A Tabela 5 apresenta os valores de faturamento da CMB.

Tabela 5 - Faturamento da Casa da Moeda do Brasil

ANO	FATURAMENTO TOTAL	FATURAMENTO SICOBE	Representatividade na Arrecadação da CMB
2008	783.300.451,78	-	-
2009	1.534.630.199,05	205.638.271,59	13,40 %
2010	2.233.676.692,55	1.128.152.530,51	50,51 %
2011	2.756.588.235,93	1.369.453.455,97	49,68 %
2012	2.726.618.103,77	1.391.527.351,91	51,03 %
2013	2.984.524.384,13	1.149.858.452,99	38,53 %
2014	2.164.667.821,86	1.505.962.741,92	69,57 %
2015	2.411.505.407,37	1.167.897.031,71	48,43 %
TOTAL	17.595.511.296,44	7.918.489.836,60	45,88 %

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Pode-se verificar na Tabela 5 que, em média, o faturamento com o sistema Sicobe representa 45,9% da arrecadação da CMB, somente em 2013, ficando abaixo da casa dos 40%. No ano de 2014, houve um considerável aumento na arrecadação com o Sicobe, chegando à marca de um Bilhão e quinhentos Milhões de reais, o que representaram quase 70% de toda a arrecadação da CMB neste ano.

Em média, o valor pago pelos estabelecimentos industriais produtores e/ou envasadores de bebidas no Brasil foi de mais de 1 Bilhão de reais por ano. A Tabela 6 apresenta a arrecadação mensal da Casa da Moeda com o Sicobe. Conforme apresentado na Tabela 6, no ano de 2009, a arrecadação do Sicobe iniciou somente no mês de setembro, o que merece uma reflexão, já que o uso do sistema de controle Sicobe foi instituído no final de 2008.

Tabela 6 – Arrecadação Mensal do Sicobe entre 2009-2011

Mês / Ano	2009	2010	2011
Jan.	-	95.848.367	111.034.581
Fev.	-	112.728.659	134.182.396
Mar.	-	94.791.422	200.845.164
Abr.	-	86.540.026	103.870.837
Mai	-	94.361.969	108.022.740
Jun.	-	87.178.748	94.248.441
Jul.	-	87.761.683	96.375.538
Ago.	-	85.272.717	82.184.825
Set.	19.746.285	88.142.283	93.342.358
Out.	35.061.440	87.742.934	104.570.302
Nov.	58.963.921	96.310.511	115.723.686
Dez.	91.866.625	111.473.211	125.052.588
TOTAL	205.638.272	1.128.152.531	1.369.453.456
MÉDIA	51.409.568	94.012.711	114.121.121

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Ao analisar os dados de arrecadação entre os anos de 2009 e 2011, pode-se verificar que a média da arrecadação mensal do ano de 2009 foi de 51 R\$ Milhões, e até o final de 2011 a média da arrecadação mais do que duplica, chegando a pouco mais de R\$ 114 Milhões. A arrecadação apresentou um valor máximo de R\$ 200 Milhões em março de 2011, enquanto que os meses com menor arrecadação foram os meses do ano de 2009, ano em que iniciou-se o controle por meio do Sicobe.

A Tabela 7 continua com a apresentação da evolução da arrecadação mensal do Sicobe até o ano de 2015. Em comparação com ano anterior o ano de 2012 apresentou um aumento de R\$ 22 Milhões na arrecadação do Sicobe.

Tabela 7 – Arrecadação Mensal do Sicobe entre 2012-2015

Mês / Ano	2012	2013	2014	2015
Jan.	129.493.810	137.557.494	150.294.896	-
Fev.	140.925.081	144.906.641	133.023.548	60.317
Mar.	110.551.489	129.315.880	129.569.580	133.053.833
Abr.	111.138.978	108.592.021	129.901.406	119.370.516
Mai	114.777.875	105.241.549	112.627.802	117.962.133

Jun.	102.925.782	97.794.535	119.951.763	99.605.687
Jul.	106.853.734	99.836.081	107.589.887	105.972.688
Ago.	97.465.979	104.103.857	113.686.845	103.601.495
Set.	103.676.175	107.057.554	113.462.451	106.015.216
Out.	118.843.048	112.153.124	117.630.683	117.391.253
Nov.	120.618.150	2.537.229	137.112.485	126.781.051
Dez.	134.257.253	762.488	141.111.395	138.082.843
TOTAL	1.391.527.352	1.149.858.453	1.505.962.742	1.167.897.032
MÉDIA	115.960.613	95.821.538	125.496.895	97.324.753

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A média arrecadada entre os anos 2012 e 2015 apresentou oscilações, conforme se percebe na Tabela 7. Os anos de 2012 e 2014 apresentaram maior arrecadação em comparação com os anos de 2013 e 2015, estes não ultrapassaram a média anual de R\$ 100 Milhões. O valor mínimo arrecadado entres estes anos foi de R\$ 60 Mil, em fevereiro de 2015, enquanto que o valor máximo arrecadado foi de R\$ 150 Milhões no mês de janeiro de 2014. Pode-se destacar o mês de janeiro de 2015 que não apresentou nenhuma arrecadação, fato que não foi esclarecido pela CMB, tampouco existem argumentos de irregularidades de funcionamento do sistema no site da RFB.

Conforme mencionado no referencial teórico, os estabelecimentos produtores e/ou envasadores de bebidas podem compensar os valores efetivamente pagos com o Sicobe em PIS ou COFINS. Com os dados divulgados pela CMB foi possível verificarmos os valores que estes estabelecimentos industriais pagaram com relação ao Sicobe. Portanto, para ser possível reconhecer a quantia que foi compensada nas contribuições sociais pelas indústrias, houve a necessidade de solicitar a informação à Receita Federal do Brasil.

4.3 COMPENSAÇÕES DO SICOB E NAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Com o intuito de atender ao segundo objetivo específico, identificar a compensação do PIS e COFINS, foi necessário fazer uma solicitação diretamente à Receita Federal do Brasil. Essa solicitação foi feita pessoalmente, por meio de um ofício que foi entregue ao Delegado da Receita Federal em Santa Catarina.

Em resposta ao ofício, foram encaminhadas as informações referentes à utilização dos valores pagos à Casa da Moeda do Brasil, a título de ressarcimento da taxa de utilização de controle de produção para a compensação com as Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e com Contribuição para Financiamento de Seguridade Social (COFINS).

A Tabela 8 apresenta os valores que a RFB encaminhou, com os valores compensados pelas indústrias de bebidas, em referência à taxa de utilização do Sicobe paga à CMB.

Tabela 8 - Valores de Compensação do Sicobe 2009 - 2016

Compensação ref. Ressarcimento CMB	
2009	285.975.830,03
2010	1.055.425.034,28
2011	1.213.511.766,24
2012	1.311.470.295,32
2013	1.294.881.912,07
2014	1.342.090.170,27
2015	1.291.099.191,36
2016	369.137.051,22*
TOTAL	8.163.591.250,79

* valores compensados até março de 2016

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Observa-se, na Tabela 8, que as compensações do Sicobe em contribuições sociais iniciaram-se no ano de 2009, e, até março de 2016, nestes 8 anos em que o sistema está controlando as indústrias, já foram compensados 8 Bilhões de reais. Por ano, mais de 1 Bilhão de reais, que são pagos de taxa com controle de produção de bebidas, são compensados em PIS e COFINS.

A fim de possibilitar uma comparação com os valores de arrecadação divulgados pela CMB, tratados na seção 4.2, e os valores de compensação divulgados pela RFB, elabora-se a Tabela 9, na qual é possível visualizar a evolução da arrecadação e da compensação do ano de 2009.

Tabela 9 – Arrecadação x Compensação de 2009

Mês	Valor Arrecadado CMB Informação CMB	Valor Compensado Informação RFB	Diferença entre a arrecadação e a compensação
Jun.	-	1.400.585	(1.400.585)
Jul.	-	4.736.746	(4.736.746)
Ago.	-	19.438.888	(19.438.888)
Set.	19.746.285	34.133.391	(14.387.107)
Out.	35.061.440	55.538.334	(20.476.893)
Nov.	58.963.921	82.783.306	(23.819.385)
Dez.	91.866.625	87.944.580	3.922.046
Total Ano 2009	205.638.272	285.975.830	(80.337.558)

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Diante do exposto na Tabela 9, no primeiro momento, pode-se verificar que nos meses de junho, julho e agosto de 2009 em que a CMB informou não ter arrecadação com relação ao Sicobe, a RFB informou que houve compensação de contribuições relativas à arrecadação desta taxa de controle de produção. Assim, o início da arrecadação relativa ao Sicobe vai de encontro com o início das compensações que ocorreram relativas ao pagamento desta taxa.

Com exceção do mês de dezembro, no ano de 2009 a arrecadação dos seis meses anteriores foi menor do que o valor compensado, ou seja, foi compensado um valor maior do que o arrecadado. Isso pode ter ocorrido por ser um período de transição, pelo fato de ter dois sistemas em execução, ou até mesmo por estarem sendo abatidos os valores de instalação do novo sistema. Por conseguinte, o valor total compensado no ano de 2009 foi R\$ 80 Milhões maior do que o valor de arrecadação com esta taxa, informado pela CMB.

A Tabela 10 apresenta a comparação entre arrecadação e compensação do ano de 2010. Observa-se que durante o ano de 2010 alguns meses o valor compensado em contribuições sociais foi maior que o arrecadado pela CMB.

Tabela 10 – Arrecadação x Compensação de 2010

Mês	Valor Arrecadado CMB Informação CMB	Valor Compensado Informação RFB	Diferença entre a arrecadação e a compensação
Jan.	95.848.367	101.488.078	(5.639.711)
Fev.	112.728.659	87.559.969	25.168.689

Mar.	94.791.422	79.633.248	15.158.175
Abr.	86.540.026	87.879.748	(1.339.723)
Mai	94.361.969	80.465.079	13.896.890
Jun.	87.178.748	81.607.865	5.570.883
Jul.	87.761.683	79.821.553	7.940.130
Ago.	85.272.717	82.179.302	3.093.415
Set.	88.142.283	81.314.100	6.828.183
Out.	87.742.934	88.897.391	(1.154.456)
Nov.	96.310.511	101.111.870	(4.801.359)
Dez.	111.473.211	103.466.832	8.006.379
Total Ano 2010	1.128.152.531	1.055.425.034	72.727.496

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os quatro meses apresentaram uma diferença total de R\$ 12 Milhões a mais de compensação em relação ao valor arrecadado nesses meses. Contudo, o ano de 2010 fechou com uma diferença positiva, ou seja, a arrecadação foi maior do que o valor total compensado no ano. Em 2010, de toda arrecadação da CMB, com o sistema de controle Sicobe, 94% foram compensados pelas indústrias em PIS ou COFINS, a quantia chega a mais de R\$ 1 Bilhão, conforme informado pela RFB, conforme Tabela 10.

A Tabela 11 apresenta a comparação da arrecadação da CMB, em relação ao Sicobe, com a compensação desta taxa em PIS ou COFINS no ano de 2011. Este foi mais um ano em que, cinco meses, a compensação desta taxa foi maior do que a arrecadação com o sistema Sicobe. Nestes meses, a diferença total foi de R\$ 29 Milhões. Apesar de no ano de 2011 a arrecadação ter sido R\$ 241 Milhões maior em relação ao ano anterior, e a compensação ter sido R\$ 158 Milhões maior, o total compensado da taxa do sistema foi de 89% em relação à arrecadação da CMB.

Tabela 11 - Arrecadação x Compensação de 2011

Mês	Valor Arrecadado CMB	Valor Compensado	Diferença entre a arrecadação e a compensação
	Informação CMB	Informação RFB	
Jan.	111.034.581	126.561.214	(15.526.633)
Fev.	134.182.396	105.114.358	29.068.038
Mar.	200.845.164	97.498.154	103.347.010

Abr.	103.870.837	98.549.245	5.321.592
Mai	108.022.740	87.604.236	20.418.504
Jun.	94.248.441	91.381.113	2.867.328
Jul.	96.375.538	76.447.744	19.927.793
Ago.	82.184.825	87.072.142	(4.887.317)
Set.	93.342.358	97.529.402	(4.187.044)
Out.	104.570.302	107.058.944	(2.488.643)
Nov.	115.723.686	117.782.896	(2.059.210)
Dez.	125.052.588	120.912.319	4.140.269
Total Ano 2011	1.369.453.456	1.213.511.766	155.941.690

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

No ano de 2012, apresentado na Tabela 12, mais quatro meses apresentaram compensação maior do que a arrecadação da CMB, e somaram R\$ 17 Milhões. Neste ano, 94% do valor arrecadado com a taxa do sistema Sicobe foram compensados em contribuições sociais, o que totalizou R\$ 1,3 Bilhão em compensações desta taxa. Em relação ao ano anterior, a compensação teve um aumento de praticamente R\$ 100 Milhões, enquanto que a arrecadação da taxa apresentou aumento de R\$ 22 Milhões.

Tabela 12 - Arrecadação x Compensação de 2012

Mês	Valor Arrecadado CMB	Valor Compensado	Diferença entre a arrecadação e a compensação
	Informação CMB	Informação RFB	
Jan.	129.493.810	133.221.753	(3.727.943)
Fev.	140.925.081	104.478.787	36.446.294
Mar.	110.551.489	103.766.721	6.784.768
Abr.	111.138.978	107.135.104	4.003.874
Mai	114.777.875	95.417.307	19.360.568
Jun.	102.925.782	99.334.148	3.591.634
Jul.	106.853.734	90.972.723	15.881.011
Ago.	97.465.979	97.989.197	(523.218)
Set.	103.676.175	109.954.158	(6.277.983)
Out.	118.843.048	113.407.033	5.436.015
Nov.	120.618.150	127.388.718	(6.770.568)
Dez.	134.257.253	128.404.646	5.852.607
Total Ano 2012	1.391.527.352	1.311.470.295	80.057.057

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em 2013, a diferença entre arrecadação e compensação, apresentada na Tabela 13, ficou negativa, ou seja, a compensação da taxa do Sicobe foi maior do que a arrecadação desta mesma taxa pela CMB. Podem-se destacar os meses de novembro e dezembro em que ocorreu esta grande diferença. Nestes meses, a arrecadação informada pela CMB foi em torno de 2% do valor compensado em novembro, e 0,6% no mês de dezembro. No total, a compensação no ano de 2013 foi 12,6% maior do que o valor arrecadado com o sistema.

Tabela 13 - Arrecadação x Compensação de 2013

Mês	Valor Arrecadado CMB	Valor Compensado	Diferença entre a arrecadação e a compensação
	Informação CMB	Informação RFB	
Jan.	137.557.494	135.979.351	1.578.143
Fev.	144.906.641	122.056.575	22.850.066
Mar.	129.315.880	100.337.871	28.978.009
Abr.	108.592.021	97.222.250	11.369.771
Mai	105.241.549	92.628.024	12.613.526
Jun.	97.794.535	94.208.634	3.585.900
Jul.	99.836.081	95.000.945	4.835.136
Ago.	104.103.857	102.109.529	1.994.327
Set.	107.057.554	97.249.894	9.807.660
Out.	112.153.124	110.851.197	1.301.928
Nov.	2.537.229	123.226.745	(120.689.516)
Dez.	762.488	124.010.895	(123.248.408)
Total Ano 2013	1.149.858.453	1.294.881.912	(145.023.459)

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 14 apresenta os resultados de arrecadação e compensação do ano de 2014. Destaca-se que este ano foi o primeiro em que em nenhum mês o valor compensado ultrapassou o valor arrecadado com a taxa do sistema. A arrecadação da CMB com a taxa sistema Sicobe foi de R\$ 1,5 Bilhão em 2014 e, no total do ano, 89% deste valor foram utilizados em compensações de contribuições sociais pelas indústrias, ou seja, R\$ 1,3 Bilhão que, segundo dados da RFB, foi compensado em PIS ou COFINS.

Tabela 14 - Arrecadação x Compensação de 2014

Mês	Valor Arrecadado CMB Informação CMB	Valor Compensado Informação RFB	Diferença entre a arrecadação e a compensação
Jan.	150.294.896	135.646.599	14.648.297
Fev.	133.023.548	118.935.960	14.087.588
Mar.	129.569.580	116.134.396	13.435.184
Abr.	129.901.406	115.203.237	14.698.170
Mai	112.627.802	101.830.128	10.797.675
Jun.	119.951.763	105.786.908	14.164.856
Jul.	107.589.887	97.467.479	10.122.408
Ago.	113.686.845	100.901.702	12.785.143
Set.	113.462.451	100.887.640	12.574.811
Out.	117.630.683	102.546.517	15.084.166
Nov.	137.112.485	119.638.566	17.473.919
Dez.	141.111.395	127.111.039	14.000.356
Total Ano 2014	1.505.962.742	1.342.090.170	163.872.572

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em 2015, a diferença de arrecadação e compensação voltou a ficar negativa em três meses, conforme apresentado na Tabela 15. No mês de janeiro, a CMB não relacionou nenhuma receita com relação ao Sicobe, enquanto que foram compensados pouco mais de R\$ 104 Milhões, segundo a RFB. No mês de fevereiro, a CMB informou receita de R\$ 60 Mil, enquanto que a compensação desta taxa foi de R\$ 121 Milhões. Em setembro, a diferença foi menor, mas, foi mais um mês em que a compensação foi maior do que a arrecadação. Estes meses de diferença, fizeram com que a diferença anual fosse negativa, assim, em 2015, R\$ 123 Milhões foram compensados a mais do que a arrecadação.

Tabela 15 - Arrecadação x Compensação de 2015

Mês	Valor Arrecadado CMB Informação CMB	Valor Compensado Informação RFB	Diferença entre a arrecadação e a compensação
Jan.	-	104.259.955	(104.259.955)
Fev.	60.317	121.136.787	(121.076.471)
Mar.	133.053.833	107.736.491	25.317.342
Abr.	119.370.516	107.289.153	12.081.363

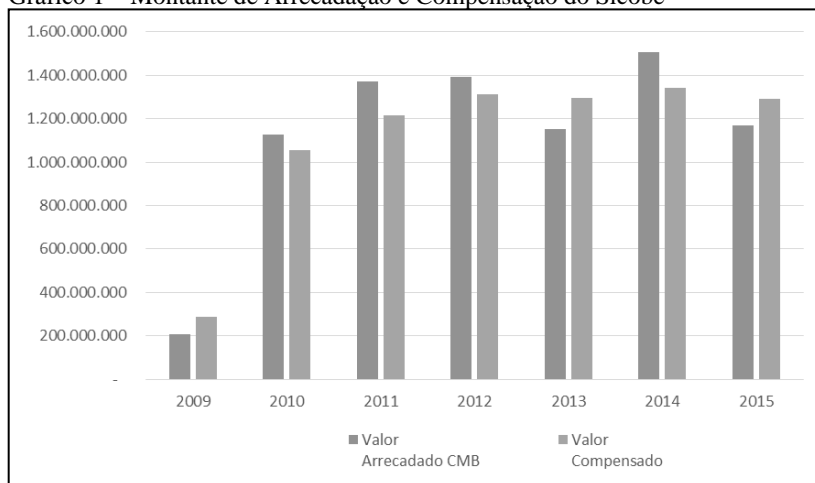
Maio	117.962.133	89.779.568	28.182.565
Jun.	99.605.687	95.689.869	3.915.818
Jul.	105.972.688	94.535.013	11.437.675
Ago.	103.601.495	96.299.158	7.302.337
Set.	106.015.216	106.811.531	(796.315)
Out.	117.391.253	116.125.337	1.265.916
Nov.	126.781.051	124.660.489	2.120.562
Dez.	138.082.843	126.775.840	11.307.002
Total Ano 2015	1.167.897.032	1.291.099.191	(123.202.160)

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme o Gráfico 1, pode-se observar que nos anos de 2009, 2013 e 2015 os valores de taxa que foram compensados em contribuições sociais ultrapassaram o valor que a CMB arrecadou com a taxa de controle do Sicobe.

Praticamente todo o valor pago pelas indústrias em relação ao controle do sistema pôde ser compensado em PIS ou COFINS, logo, observa-se no Gráfico 1 que o valor de compensação da taxa é muito próximo ao valor da arrecadação da mesma. A partir do ano de 2010, a arrecadação desta taxa, juntamente com a compensação da mesma, ficou sempre acima de R\$ 1 Bilhão.

Gráfico 1 – Montante de Arrecadação e Compensação do Sicobe



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em média, as indústrias brasileiras produtoras e/ou envasadoras de bebidas já pagaram nestes sete anos de Sicobe R\$ 1,131 Bilhão por ano, em taxa para manutenção do sistema de controle. No que diz respeito ao montante que foi compensado em PIS e COFINS, por sua vez, somaram R\$ 1,113 por ano, desde o início de sua implementação.

Conforme o estudo tributário divulgado com base na carga tributária do Brasil de 2014, em relação aos valores de arrecadação total, o que se atribuiu ao setor de fabricação de bebidas em relação à receita de PIS/COFINS, no ano de 2013, foi de R\$ 2.123,76 milhões, e no ano de 2014 a arrecadação passou para R\$ 1.885,70 milhões.

O setor de indústria de transformação apresentou redução em arrecadação de PIS e COFINS de 2013 para 2014, de 7,3% com base no PIB, sendo que a divisão de fabricação de bebidas apresentou uma redução de 11,3%. Um dos fatores que justificam esse resultado é a retração observada na indústria e comércio ao longo de 2014, associada à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS importação (BRASIL, 2015).

Com os dados coletados nesta pesquisa, tornou-se possível fazer uma comparação de quanto seria a arrecadação de PIS/COFINS se não tivessem sido compensados os valores cobrados pela taxa do Sicobe. O governo passou a divulgar a arrecadação de PIS e COFINS de acordo com o setor da indústria somente a partir do ano de 2013. Portanto, na Tabela 16 ilustram-se os valores arrecadados, compensados, e qual seria o montante arrecadado se não tivesse a compensação da taxa do controle Sicobe.

Tabela 16 – Simulação de arrecadação PIS/COFINS sem a compensação da taxa do Sicobe

	Valor Arrecadado PIS/COFINS	Valor Compensado PIS/COFINS	Valor total que seria arrecadado
2013	2.123.760	1.294.881.912	1.297.005.672
2014	1.885.700	1.342.090.170	1.343.975.870
TOTAL	4.009.460	2.636.972.082	2.640.981.542

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Observa-se que a arrecadação de PIS e COFINS do setor de bebidas no ano de 2013 representou aproximadamente a sexcentésima

parte do que foi compensado com o Sicobe no mesmo ano. Ou seja, se os valores da taxa de controle não fossem compensados, a arrecadação de PIS e COFINS no ano de 2013 seria 610 vezes maior, no setor de indústria de bebidas.

No ano de 2014, em relação ao ano anterior, ocorreu uma queda na arrecadação de PIS e COFINS pela indústria de bebidas, e a compensação da taxa de controle aumentou. O montante arrecadado de PIS e COFINS representou a septingentésima parte do que foi efetivamente compensado. Isto é, os valores de arrecadação de PIS e COFINS pela indústria de bebidas seriam até 712 vezes maiores, se não fossem compensados com o Sicobe.

Portanto, somente com a avaliação da arrecadação dos anos de 2013 e 2014 a área social deixou de arrecadar mais de R\$ 2 Bilhões para financiar um sistema de controle de produção das indústrias de bebidas do País.

Deste modo, conhecendo o valor que foi pago à CMB, e com o intuito de manter o sistema Sicobe funcionando, pretende-se conhecer também o valor do custo de manutenção e fiscalização deste sistema para a CMB. Sendo assim, na próxima seção, apresentam-se os valores que a CMB pagou para manter e fiscalizar o sistema Sicobe.

4.4 CUSTO DO CONTROLE

Este tópico objetiva o desenvolvimento de uma análise do custo com o sistema Sicobe, e do custo com uma auditoria independente em uma companhia de capital aberto, de modo que sejam comparados os custos.

4.4.1 Custo do Sistema Sicobe

Conforme mencionado no referencial teórico, para a fiscalização e manutenção do Sicobe, a CMB contratou uma empresa prestadora de serviços, a Sicpa Brasil Indústria de Tintas e Sistemas Ltda. Assim, uma única empresa ficou responsável pela instalação, manutenção e fiscalização do sistema de controle de produção de bebidas de todas as 291 empresas do Brasil.

Por ser uma empresa de capital fechado, não tem-se disponibilidade de dados para conhecer a quantidade de funcionários que demanda cada empresa, assim como a frequência das fiscalizações.

Mas, por meio da Lei nº 5.895 de 1973, a Casa da Moeda do Brasil se tornou uma empresa pública. Desse modo, os dados de valores de contrato, e os pagamentos efetuados à empresa em relação ao Sicobe estão disponíveis por meio da Lei de Acesso à Informação. Com isso, foi realizada uma pesquisa de todos os pagamentos da CBM direcionados à Sicpa, em relação ao Sicobe, desde o início de sua obrigação.

De acordo com informações de contratos no site da CMB, o contrato nº 1890/2008 firmado com a Sicpa Brasil Indústria de Tintas e Sistemas Ltda., no valor de R\$ 3.391.500.000,00, apresentou aditivos em 2012 por mais R\$ 847.875.000,00, totalizando, então, R\$ 4.239.375.000 pelos serviços prestados de controle do sistema. Cabe ressaltar que o contrato em si não está disponível para apreciação, portanto não é possível verificar a duração do mesmo. Consequentemente, não é possível saber quantos aditivos o referido contrato apresentou.

O custo do sistema Sicobe, por necessitar de manutenção nos equipamentos que contam, registram, identificam e transmitem a produção, pode-se tornar muito caro, assim como a auditoria contínua, que necessita de inspeções mais frequentes, e se revela muito cara em relação à auditoria tradicional (PATHAK, CHAOUCH, SRIRAM, 2005; ALLES *et al.* 2002).

Enquanto que um sistema de controle interno, por sua vez, é reconhecido como um aliado à auditoria independente, além de gerar benefícios por meio do aperfeiçoamento e da redução de custos (LUCAS *et al.*, 2008).

4.4.2 Custo de Auditoria Independente

Para fins de comparação, e para atender ao quarto objetivo específico, que é verificar o custo de auditoria independente em uma indústria de bebidas de capital aberto, listada na BM&FBOVESPA. No setor de atuação de consumo não cíclico, subsetor de bebidas e segmento cervejas e refrigerantes, somente uma empresa está cadastrada na bolsa, a Ambev S.A.

Foi realizada uma busca no formulário de referência da Ambev, a fim de identificar o montante total de remuneração dos auditores independentes contratados pela companhia. Estão disponíveis informações do ano de 2013 ao ano de 2015.

No ano de 2013, a companhia divulgou o valor de R\$ 12.129.703,00 como remuneração aos auditores independentes da

empresa PricewaterhouseCoopers. Em 2014, a empresa de auditoria continuou a mesma PwC, e foi divulgado remuneração pelos serviços prestados de R\$ 6.597.337. No ano de 2015, a empresa de auditoria mudou para Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, e o valor informado de remuneração pelos serviços foi de R\$ 7.998.191.

Com intuito de verificar a relação do custo da auditoria independente com o faturamento da companhia, foi feita uma pesquisa da receita de vendas da companhia no mesmo período em que foram consultados os valores de remuneração aos auditores independentes, ou seja, de 2013 a 2015. A companhia apresentou, em suas demonstrações financeiras padronizadas, um faturamento de R\$ 35 Bilhões em 2013, R\$ 38 Bilhões em 2014 e R\$ 46 Bilhões no ano de 2015. A Tabela 17 apresenta o custo de auditoria independente em relação ao faturamento da Ambev nos anos de 2013, 2014 e 2015.

Tabela 17 – Comparação entre os honorários de auditoria e o faturamento da Ambev

Ano	Faturamento Ambev	Custo Auditoria	Custo x Faturamento
2013	35.079.107.000	12.129.703	0,0346 %
2014	38.079.786.000	6.597.337	0,0173%
2015	46.720.141.000	7.998.191	0,0171%
TOTAL	119.879.034.000	26.725.231	-
MÉDIA	39.959.678.000	8.908.410	-

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Ao comparar a receita de vendas da companhia no ano de 2013 em relação ao valor dos honorários com auditoria do mesmo ano, encontra-se que o valor representa 0,03% do faturamento. A mesma comparação no ano de 2014 representa 0,0173% do faturamento anual. No ano de 2015, esta relação diminuiu para 0,0171%.

Estudos indicam que o tamanho da empresa, a complexidade das operações dos clientes, e o nível de governança indicam que os honorários de auditoria serão maiores (CASTRO, *et al.*, 2015). Logo, pode-se concluir que o custo de auditoria em outras empresas que não

são de capital aberto deve ser menor do que o apresentado nesta pesquisa. Além disso, nos anos em que se iniciam os trabalhos de auditoria independente, os honorários costumam ser mais baixos, por causa das condições de mercado (KRAUB *et al.*, 2014).

4.4.3 Comparação entre custo do Sicobe com o custo de Auditoria Independente

Conforme mencionado na seção 4.4.1, uma única empresa ficou responsável pelo serviço de controle do sistema Sicobe no Brasil, e o valor contratado deste sistema, com os aditivos, foi superior a R\$ 4 Bilhões.

Pode-se ressaltar que em agosto de 2016 o sistema abrange 291 empresas, mas que este número representa o número final, a Tabela 18 apresenta a quantidade de empresas que entraram na obrigatoriedade ao longo destes oito anos.

Tabela 18 - Empresas obrigadas ao Sicobe por ano

Ano	Quantidade de empresas que adotou sistema no ano	Total de empresas
2009	44	44
2010	69	113
2011	40	153
2012	53	206
2013	29	235
2014	36	271
2015	12	283
2016	8	291

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Das empresas obrigadas ao sistema, apenas a Ambev é de capital aberto, logo, seus resultados estão disponíveis para comparação. Porém, cabe ressaltar, que a obrigatoriedade da companhia iniciou-se em 2014, quando 23 fábricas da Ambev aderiram ao Sicobe, e mais duas unidades iniciaram no sistema em 2016.

Em dezembro de 2014, por meio de um e-mail, foram solicitados aos responsáveis pela relação com investidores da Ambev os valores pagos com o Sicobe. Este pedido foi negado pela empresa, tendo em

vista que estes dados não são públicos e, assim, não podem ser divulgados.

Deste modo, para fins de comparação do custo de auditoria com o custo do controle do sistema Sicobe, utilizou-se a informação de participação de mercado. Segundo matéria publicada no sítio eletrônico da revista Istoé Dinheiro, intitulada: Vendas da Ambev no Brasil caem 3,5% no 4º trimestre (2016), a participação da Ambev no mercado nacional de cervejas manteve-se em 67,5% no ano de 2015. Portanto, para fins de análise, será considerada a estimativa de participação da empresa em 67,5% nos anos de 2014 e 2015.

Sendo assim, foi elaborada a Tabela 19 que demonstra a estimativa de valores pagos com a taxa Sicobe pela Ambev, considerando a sua participação no mercado de bebidas do País.

Tabela 19 – Estimativa dos valores pagos de Sicobe pela Ambev

	Valor Arrecadado com Sicobe pela CMB	Valor estimado com o Sicobe pela Ambev
2014	1.505.962.742	1.016.524.851
2015	1.167.897.032	788.330.496
	2.673.859.774	1.804.855.347

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na Tabela 19, o valor total de arrecadação da CMB com o Sicobe foi usado como base para se estimar o montante que a Ambev pagou de taxa do Sicobe, levando em consideração a sua participação no mercado de bebidas. Assim, com os valores estimados pela Tabela 19, foi feita uma comparação do faturamento da Ambev nos anos de 2014 e 2015 com o custo estimado do controle de produção do Sicobe, que pode ser observado na Tabela 20.

Tabela 20 - Comparação entre o custo estimado do Sicobe e o faturamento da Ambev

	Faturamento Ambev	Custo estimado do Sicobe	Custo x Faturamento
2014	38.079.786.000	1.016.524.851	2,6695 %
2015	46.720.141.000	788.330.497	1,6873 %
TOTAL	R\$ 84.799.927.000	R\$ 1.804.855.347	2,1284 %

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Ao comparar a receita de vendas da companhia no ano de 2014 em relação ao valor estimado de custo com o Sicobe do mesmo ano, encontra-se que o valor representa 2,67% do faturamento. A mesma comparação no ano de 2015 representa 1,69% do faturamento anual. Sendo assim, nos anos de 2014 e 2015 o custo estimado da empresa com controle Sicobe representou 2,13% do faturamento total da empresa.

Portanto, com os valores estimados de custo do Sicobe, foi feita uma comparação do custo de auditoria independente com o custo estimado do controle de produção do Sicobe, que pode ser observada na Tabela 21.

Tabela 21 – Comparação entre o custo do Sicobe e o custo de Auditoria

	Custo estimado do Sicobe	Custo de Auditoria	Diferença entre Custo estimado do Sicobe com o custo de Auditoria
2014	905.910.865	6.597.337	899.313.528
2015	788.330.497	7.998.191	780.332.306
TOTAL	1.694.241.362	14.595.528	1.679.645.834

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Pode-se perceber, ao analisar a Tabela 21, que o montante pago em auditoria é pouco mais que a centésima trigésima parte do valor que a empresa pagou com a taxa do Sicobe. Logo, em 2014, ano em que a Ambev obteve a obrigatoriedade de instalação e execução do sistema de controle Sicobe, o valor do custo estimado com o Sicobe foi quase novecentos milhões maior do que o valor pago com os honorários de auditoria.

Ao analisar o ano de 2015, na Tabela 21, pode-se perceber que o valor estimado do Sicobe foi menor em relação ao ano anterior, e o valor pago com os honorários de auditoria foi maior do que em 2014. Mesmo assim, o valor dos honorários de auditoria representa praticamente a nonagésima oitava parte do valor estimado com o pagamento da taxa do Sicobe. Sendo assim, no ano de 2015, o valor estimado que a empresa pagou de custo com o Sicobe foi de pouco mais do que setecentos e oitenta milhões a mais do que o valor pago com os honorários de auditoria independente. Pode-se verificar também, que nestes dois anos de análise, o custo de honorários de auditoria representa menos de 0,1% do montante do custo do Sicobe, em que o total

estimado gasto com o Sicobe ultrapassa 1,6 Bilhão do custo de auditoria independente da empresa.

Sendo assim, os valores pagos de auditoria independente mostraram-se significativamente baixos em relação ao montante de faturamento da empresa. Portanto, mesmo que o valor de cobrança da taxa de controle Sicobe seja relativamente baixa, R\$0,03, o custo deste controle, no final, mostra-se muito alto em comparação ao serviço de auditoria independente. Além disso, torna-se um custo para a sociedade, uma vez que se deixa de arrecadar com contribuições sociais.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Com os cenários descritos sobre a problemática do sistema de controle de produção de bebidas nas indústrias do Brasil, e percebendo o impacto que a taxa cobrada por este tipo de controle pode causar na arrecadação de contribuições sociais, vislumbrou-se esta pesquisa, a qual possui o seguinte questionamento: “Qual o impacto do custo do controle do Sicobe na arrecadação do PIS e da COFINS? ”.

A resposta para a pergunta da pesquisa foi possível devido ao objetivo geral proposto, que foi definido por: analisar o impacto do custo controle do Sicobe na arrecadação do PIS e COFINS.

Para a análise dos dados, a coleta das informações foi feita por meio de solicitações à Casa da Moeda do Brasil e à Receita Federal do Brasil. Por conseguinte, foi possível saber com exatidão a arrecadação do sistema, desde o princípio de sua obrigatoriedade, bem como o quanto desta arrecadação foi convertida em compensações de contribuições sociais.

Assim, o objetivo geral pôde ser atingido com o auxílio dos objetivos específicos, como identificar a arrecadação com Sicobe pela Casa da Moeda. Logo, conforme dados divulgados pela Casa da Moeda, o faturamento em relação ao sistema Sicobe iniciou-se em 2009 e representa 45,9% do faturamento total da CMB. Em média, o valor pago de taxa com o Sicobe pelas indústrias de bebidas foi de mais de 1 Bilhão de reais por ano. Destaca-se o mês de janeiro de 2015, no qual a arrecadação com o Sicobe foi zerada; esta situação não foi esclarecida pela CMB, tampouco existem argumentos de irregularidades de funcionamento do sistema no site do Sicobe. Percebeu-se um alto valor destinado à manutenção do Sistema de Controle e Produção de Bebidas, o que dá uma possibilidade de compensação elevada em contribuições sociais, logo, estes valores estão deixando de ser repassados para a sua devida finalidade pois sua arrecadação é destinada à manutenção da seguridade social.

Diante do volume de arrecadação com a taxa do Sicobe, respondendo ao segundo objetivo específico, identificar a compensação do PIS e da COFINS, o montante efetivamente compensado em contribuições sociais foi revelado pela RFB e, desde o ano de 2009 até março de 2016, já foram compensados mais de R\$ 8 Bilhões em PIS e COFINS. Ao comparar os valores de arrecadação informados pela CMB com as compensações informadas pela RFB, foi possível observar que em vários meses a compensação foi maior do que a arrecadação do

sistema. Este fato ocorreu nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2015. Conforme referencial teórico, isso pode ter acontecido, tendo em vista que, mensalmente, podem ser compensados tanto os valores pagos com a taxa gerada por embalagem, quanto com os valores de instalação do sistema de controle.

A fim de responder ao terceiro objetivo específico, identificar o custo com a fiscalização da Casa da Moeda, foram identificados os valores de contrato entre a CMB e a empresa prestadora de serviço contratada para fiscalizar e fazer a manutenção do sistema nas indústrias. O valor do contrato, com seus aditivos, ultrapassa 4 Bilhões de reais.

Quanto aos custos de honorários com auditoria independente, constatou-se que em uma empresa de capital aberto do setor de bebidas listada na BM&FBOVESPA, a Ambev S.A., que estes valores representam apenas 0,0346% do faturamento da empresa em 2013; 0,0173% em 2014 e; 0,0171% em 2015.

Ademais, conforme a pesquisa retratou ao responder ao quarto objetivo específico, comparar o custo do Sicobe com o custo de auditoria em uma empresa de capital aberto, o montante estimado pago pela Ambev com o sistema de controle Sicobe nos anos de 2014 e 2015 ultrapassa 1,8 Bilhão em relação ao valor pago de honorários de auditoria independente.

Neste contexto, o Sicobe, além de se mostrar um controle com custo muito elevado para as empresas em geral, que poderiam continuar com o sistema antigo de monitoramento e fiscalização de produção, ou mesmo adotar um controle por meio de auditoria independente, este enorme custo recai para o consumidor e toda a sociedade, já que pode ser compensado em contribuições sociais as quais a empresa deveria estar financiando.

Estas constatações devem servir para uma reflexão quanto ao problema de se reduzir estes recursos, que afetam a finalidade da contribuição social, principalmente ao envolver um processo de controle de produção, em que existem outras maneiras de controle que não envolvam uma compensação de contribuições sociais para a manutenção do sistema. Até mesmo o serviço de auditoria independente permite um controle efetivo ao garantir a legitimidade das demonstrações, como estoques e receitas, e além disso, proporciona uma prestação de contas para com a sociedade, quanto da obrigação da publicação das demonstrações contábeis, além de um aumento na geração de oportunidades e valorização da classe contábil e outras profissões.

Assim sendo, além dos valores não estarem na devida finalidade de contribuição social, destaca-se que o empresário deve optar por qual tributo deve fazer a compensação, e ao escolher um ou outro, fica ainda com um montante de gastos com o sistema que não pode ser compensado, repassando-o para o consumidor final.

Como limitação da pesquisa, ressalta-se que os resultados encontrados devem ser observados considerando as limitações relacionadas na metodologia. Assim, entre outras limitações já apontadas, pode-se destacar que ao buscar os valores efetivamente pagos para a empresa Sicpa, por meio do portal de transparência, somente estavam disponíveis a partir de 2010 e, ainda assim, como esta empresa presta serviços de controle de produção de cigarros, os valores de pagamento não são segregados por tipo de prestação de serviço, ou seja, não foi possível identificar os valores pagos especificamente com o sistema Sicobe.

Outra limitação encontrada na elaboração da pesquisa foi a questão dos valores que a Ambev, efetivamente, pagou em relação ao Sicobe. Conforme já mencionado, a divulgação desta informação foi negada pela empresa, sendo assim, para dar continuidade à pesquisa foi estimado um valor de pagamento do Sicobe pela empresa.

Entende-se que os resultados alcançados representam apenas o início de uma reflexão sobre este tipo de controle, e, entre as recomendações para trabalhos futuros, destaca-se a possibilidade de expandir a pesquisa, tanto na base temporal, como com a possibilidade de pesquisa com empresas de capital fechado e limitadas, para assim, investigar o ocorrido com um estabelecimento industrial antes e depois da adequação ao Sicobe. Recomenda-se uma análise da arrecadação de tributos antes e depois da obrigação do Sicobe, a fim de compreender se após o processo de mudança de sistema de controle de produção houve ou não o aumento da arrecadação de impostos federais e/ou estaduais. Sugere-se também, um estudo sobre o motivo que levou a mudança do sistema SMV para o Sicobe, assim como uma análise comparativa entre os sistemas para verificar quais diferenças de fiscalização, monitoramento e registro existem.

REFERÊNCIAS

ABDENUR, R. Novas armas de combate à sonegação no país. **Valor Econômico**, São Paulo, p. A10, 12 jan. 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS.

Concorrência para selo rastreável gera polêmica. São Paulo, 2013.

Disponível em: <

<http://abras.com.br/clipping.php?area=1&clipping=42199>>. Acesso em: jul. de 2015.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE BARES E RESTAURANTES.

Ambev nas alturas. 2012. Disponível em:

<<http://www.abrasel.com.br/index.php/atualidade/entrevistas/1819--Ambev-nas-alturas.html>>. Acesso em: jun. de 2014.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC

ACCOUNTANTS. **Audit Analytics and Continuous Audit**. 2015.

Disponível em: <

http://www.aicpa.org/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/auditanalytics_lookingtowardfuture.pdf>. Acesso em: jul. 2016.

ALLES, M. G.; BRENNAN, G.; KOGAN, A.; VASARHELYI, M. A.

Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens.

International Journal of Accounting Information Systems, v. 7, n.2. p. 137-161, jun. 2006.

ALLES, M. G.; KOGAN, A.; VASARHELYI, M. A. Feasibility and Economics of Continuous Assurance. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 21, n. 1, mar. 2002.

ALLES, M. G.; KOGAN, A.; VASARHELYI, M. A. Restoring auditor credibility: tertiary monitoring and logging of continuous assurance systems. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 5, n. 2, p. 183-202, jun. 2004.

ALLES, M. G.; TOSTES, F.; VASARHELYI, M. A.; RICCIO, E. L. Continuous Auditing: The USA experience and considerations for its

implementation in Brazil. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v.3, n. 2, p. 211-224, maio/ago. 2006.

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2010.

BEDARD, J. C.; GRAHAM, L. Detection and Severity Classifications of Sarbanes-Oxley Section 404 Internal Control Deficiencies. **The Accounting Review**, v. 86, n. 3, p. 825-855, 2011.

BEHRING, E. R.; BOSHETTI, I. **Política social: fundamentos e história**. 7 ed. São Paulo: Cortez, 2010.

BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. O custo de arrecadação de tributos federais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 17, p. 36-50, ago. 2006.

BONFIN, D. P.; MORAES, D.; MACHADO, H.; AMORIM, M. O.; RAIMUNDINI, S. L. Nota fiscal eletrônica: uma mudança de paradigma sob a perspectiva do fisco estadual. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 17-28, 2012.

BOYNTON, W. C., JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. Tradução: José Evaristo dos Santos. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Casa Civil. **Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010**. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Casa Civil. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre legislação tributária**. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: maio 2014.

_____. Casa Civil. Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008. **Altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2008/lei11827.htm>>. Acesso em: maio 2014.

_____. Casa Civil. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Brasília, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: maio 2014.

_____. Casa Civil. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Brasília, 1991. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: maio 2014.

_____. Casa Civil. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Congresso Nacional. **Audiência Pública - Taxa de fiscalização para custear o controle da produção de bebidas**. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/eventos/audiencias-publicas/realizadas-em-2010/13-07-2010-taxa-de-fiscalizacao-para-custear-o-controle-da-producao-de-bebidas/apresentacao-afrebras>>. Acesso em: maio 2014.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Organização do texto: Nelson Mannrich. – 9. Ed. Ver., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

_____. Extratos de Contratos. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 jan. 2009. Seção 3, p. 83.

_____. Ministério da fazenda. Estudos Tributários. **Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: fev. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Brasília: RFB, 2001. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158-35.htm>>. Acesso em: ago. de 2014.

_____. Portaria Nº 638, de 10 de Agosto de 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 ago. 2015. Seção 2, p. 31.

_____. Receita Federal do Brasil. **Portal da nota fiscal eletrônica**. Brasília: RFB, 2015. Disponível em:<<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=>>>. Acesso em: jul. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Ato Declaratório Executivo nº 20 de, de 1º de outubro de 2003**. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2003/COFIS/ADCOFIS020.htm>>. Acesso em: maio 2014.

_____. Receita Federal do Brasil. **Ato Declaratório Executivo RFB nº 61, de 2 de dezembro de 2008**. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2008/RFB/ADRFB061.htm>>. Acesso em: maio 2014.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008**. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2008/in8692008.htm>>. Acesso em: maio 2014.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº 587, de 21 de dezembro de 2005**. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www28.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2005/in5872005.htm>>. Acesso em: maio 2014.

_____. Receita Federal do Brasil. **Isenção do IPI e IOF para Pessoas Portadoras de Deficiência Física, Visual, Mental severa ou profunda e Autistas**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/isencoes/isencao-do-ipi-iof-para-aquisicao-de-veiculo/isencao-ipi-iof-para-pessoas-portadoras-de-deficiencia-fisica-visual-mental-severa-ou-profunda-e-autistas>>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Resultado da Arrecadação, 2008**. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2008/Analisemensalde z08.pdf>>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Resultado da Arrecadação, 2010**. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2010/Analisemensalde z10.pdf>>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Resultado da Arrecadação, 2012**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensalde z12.pdf>>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Resultado da Arrecadação, 2013**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analisemensalde z13.pdf>>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Resultado da Arrecadação, 2014**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/AnaliseMensalout1 4.pdf>>. Acesso em: ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Sistema de Controle de Produção de Bebidas – Sicobe**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/regimes-e-controles-especiais/sistema-de-controle-de-producao-de-bebidas-2013-sicobe>>. Acesso em: fev. 2016.

BRAZ, E. R. Um Modelo para Gerenciamento, Avaliação e Planejamento da Arrecadação de Tributos Estaduais. 2001. 156 f. **Tese** (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

CARDONA, H. A. M.; HENAO, L. F. A.; RAMÍREZ, M. R. L. Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. **Semestre Económico**, vol. 10, n. 20, p. 67-85, jul./dez. 2007.

CASTRO, W. B. L.; PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. Determinantes dos Honorários de Auditoria: um Estudo nas Empresas Listadas na BM&FBOVESPA, Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 26, n. 69, p. 261-273, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1.203 de 2009**. Brasília, 2009. Disponível em: <
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203>. Acesso em: mar. 2016.

_____. **Resolução 1.210 de 2009**. Brasília, 2009. Disponível em: <
http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001210>. Acesso em: mar. 2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.207, de 27 de novembro de 2009**. Brasília, 2009. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001207>. Acesso em: mar.2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.210, de 27 de novembro de 2009**. Brasília, 2009. Disponível em:
<http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2012/12/NB_C_TA_05112012.pdf>. Acesso em: mar. 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A importância dos preceitos de governança e de controle interno sobre a evolução e a internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria**. Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em: <
http://revistacrers.tempsite.ws/temp_site/edicao-ff4d5fbbafdf976cfdc032e3bde78de5.pdf>. Acesso em: mar. 2016.

CHAN, D. Y.; VASARHELYI, M. A. Innovation and Practice of Continuous Auditing. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 12, n. 1, maio, 2011.

CHIAVENATO, I.; ARÃO, S. **Planejamento Estratégico: fundamentos e aplicações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno – estrutura integrada**, 2004.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FELIX, W. L.; GRAMLING, A. A.; MALETTA, M. J. The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. **Journal of Accounting Research**, v. 39, n. 3, p. 513-534, dez. 2001.

FERNANDES, M. A. O.; SILVA, M. **Direito Tributário**. São Paulo: Barros, Fischer & Associados, 2005.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIARRIZZO, V. Incentivos monetarios y no monetarios para impulsar el pago de impuestos: Un experimento controlado. **Vision de futuro**, v. 16, n. 2, jul./dez. 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRAMLING, A. A.; O'DONNELL, E. F.; VANDERVELDE, S. D. An Experimental Examination of Factors That Influence Auditor Assessment of a Deficiency in Internal Control over Financial Reporting. **Accounting Horizons**, v. 27, n. 2, p. 249-269, 2013.

GRAMLING, A. A.; O'DONNELL, E. F.; VANDERVELDE, S. D. Audit Partner Evaluation of Compensating Controls: A Focus on Design Effectiveness and Extent of Auditor Testing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 29, n. 2, p. 175-187, nov. 2010.

GRAMLING, A. A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M.
Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. **Auditoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

GROOVER, M. P. **Automation, production systems, and computer-integrated manufacturing**, Second Edition. Prentice-Hall, 2000.

HOGAN, C. E.; WILKINS, M. S. Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies? **Contemporary Accounting Research**, v. 25, n. 1, p. 219-242, 2008.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL.
Carreira do Auditor. São Paulo, 2014. Disponível em:
<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=22>>. Acesso em: maio 2014.

JUND, S. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

KRAUB, P.; QUOSIGK, B. M.; ZÜLCH, H.. Effects of Initial Audit Fee Discounts on Audit Quality: Evidence from Germany. **International Journal of Auditing**, v. 18, n. 1, p. 40-56, 2014.

KRISHNAN, J.; RAMA, D.; ZHANG, Y. Costs to Comply with SOX Section 404. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 27, n. 1, p. 169-186, maio/2008.

LUCAS, A.; WELFORT, E. F. J.; ROVAI, R. L.; PARISI, C. A. Percepção dos Executivos e demais colaboradores quanto ao atendimento à lei Sarbanes-Oxley: estudo de caso de uma subsidiária de indústria americana de autopeças estabelecida no Brasil. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 10, n. 29, p. 408-425, out./dez. 2008.

LUNKES, R. J. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque na tomada de decisão. Florianópolis: VisualBooks, 2007.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MENEZES, C. E. O.; CARDOSO, S.; CAMPOS, S. N. B. M.; SOUZA, M. S. Modelo Fleuriet como ferramenta na prática da auditoria contábil. In: CONGRESSO DE CUSTOS, XII., 2005, Florianópolis, **Anais ...** Florianópolis: 2005.

MOELLER, R. R. **Brink's modern internal auditing**: a common body of knowledge. 7 ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009.

MUNSIF, V.; RAGHUNANDAN, K.; RAMA, D. V.; SINGHVI, M. Audit fees after remediation of internal control weaknesses. **Accounting Horizons**, v. 25, n. 1, p. 87-105, 2011.

MURCIA, F. D.; SOUZA, F. C.; BORBA, J. A. Continuous Auditing: A Literature Review. **Organizações em Contexto**, Ano 4, v. 7, jun./2008.

PATHAK, J.; CHAOUCH, B.; SRIRAM, R. S. Minimizing cost of continuous audit: Counting and time dependent strategies. **Journal of Accounting and Public Policy**, V. 24, P. 61-75, 2005.

QUEIROZ, E. J. P.; QUEIROZ, D. B. Contabilidade de Custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais. In: CONGRESSO DE CUSTOS, XIV., 2007, João Pessoa, **Anais ...** João Pessoa: 2007.

RAGHUNANDAN, K., RAMA, D. V. SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 25, n. 1, p. 99-114, maio/2006.

REZAEI, Z. *et al.* Continuous auditing: Building automated auditing capability. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 21, n. 1, mar. 2002.

ROMERO, V. A. A DRU e as políticas sociais. **ANFIP**: Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. 2016. Disponível em: < http://www.anfip.org.br/informacoes/artigos/A-DRU-e-as-politicas-sociais-Vilson-Antonio-Romero_06-01-2016>. Acesso em: mar. 2016.

RONCALIO, M. P.; ALBERTON, L.; AMARAL, E. Organização e atuação dos órgãos centrais de Controle Interno nos municípios de Santa

Catarina: uma análise nos municípios com mais de 50.000 habitantes. In: EnANPAD, XXXIII., 2009, São Paulo, **Anais ...** São Paulo: 2009.

SÁ, L. **Curso de Auditoria**. 8. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTA CATARINA. Secretaria da Fazenda. **Operação Concorrência Leal encontra irregularidades em mais de 72 mil empresas do Simples em SC**. Florianópolis: SEFAZ, 2012. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/noticias/operacao%20C3%A7%C3%A3o-concorrencia-leal-encontra-irregularidades-em-mais-de-72-mil-empresas-do-simples>>. Acesso em: maio 2014.

SIQUEIRA, M. L. Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil. 2004. 177 f. **Tese** (Doutorado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2004.

SOUZA, A. C.; FIALHO, F. A. P.; OTANI, N. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SOUZA, D. C.; KÜHL, M. R.; RIBEIRO, R. R. M.; CLEMENTE, A. Controle interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no Estado do Paraná. **Reflexão Contábil**, v. 26, n. 2, p. 29-39, mai./ago. 2007.

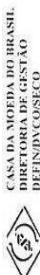
TUBINO, D. F. **Manual de planejamento e Controle de Produção**. São Paulo: Atlas, 1997.

VASARHELYI, M. A.; HALPER, F. B. The Continuous Audit of online systems. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 10, n. 1, p. 110-125, 1991.

Vendas da Ambev no Brasil caem 3,5% no 4º trimestre. **Istoé Dinheiro**, fev. 2016. Disponível em: <<http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/negocios/20160225/vendas-ambev-brasil-caem-trimestre/346456>>. Acesso em: Ago. 2016.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

APÊNDICE A - Planilha com informações solicitadas à Casa da Moeda do Brasil



FATURAMENTO SICOBRE

Meses	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Janeiro	0,00	95.848.366,86	111.034.580,04	129.493.809,40	137.557.493,64	150.794.895,85	0,00
Fevereiro	0,00	113.728.658,56	134.182.396,33	140.925.080,87	144.906.640,90	133.023.548,33	60.716,74
Março	0,00	106.052.600,00	125.852.600,00	131.852.600,00	136.852.600,00	141.852.600,00	135.852.600,00
Abril	0,00	86.540.025,78	103.876.837,00	111.338.977,58	108.592.031,18	129.900.406,55	150.379.535,27
Maior	0,00	94.361.968,92	108.025.739,75	114.777.874,81	105.241.549,35	112.657.802,35	117.962.133,28
Junho	0,00	87.178.748,25	94.248.441,34	102.925.781,94	97.794.534,55	119.951.763,32	99.605.686,01
Julho	0,00	85.575.717,18	82.184.825,50	97.465.978,97	104.103.886,52	113.688.884,90	103.607.888,12
Agosto	0,00	88.142.282,95	93.442.358,05	103.676.174,79	107.057.554,12	113.462.450,94	106.015.316,15
Setembro	19.746.384,70	87.742.911,28	104.570.301,51	118.841.017,90	112.153.124,44	117.630.682,95	117.391.252,90
Outubro	35.061.440,37	87.742.911,28	104.570.301,51	118.841.017,90	112.153.124,44	117.630.682,95	117.391.252,90
Novembro	91.886.025,38	111.473.211,45	125.625.587,92	134.257.752,61	762.487,53	141.111.794,98	138.082.827,90
Dezembro	208.638.271,50	1.138.182.430,51	1.369.453.455,97	1.391.827.351,91	1.149.858.452,99	1.505.962.741,92	1.107.897.031,71
Total							

ANO	FATURAMENTO	FATURAMENTO
TOTAL	SICOBRE	
2008	88.851.178,00	0,00
2009	1.531.400.692,55	208.638.271,50
2010	2.233.676.692,55	1.138.182.430,51
2011	2.756.388.235,93	1.369.453.455,97
2012	2.728.618.103,79	1.391.827.351,91
2013	1.062.627.421,86	1.149.858.452,99
2014	2.164.667.821,86	1.505.962.741,92
2015	2.411.505.407,37	1.107.897.031,71

Ass: 11/10/2015
 22/03/2016
 08:28:13 - 08/03/2016

APÊNDICE B - Planilha com informações solicitadas à Receita Federal do Brasil

Mês	Atividade	Origem Compensação	Valor
jun/09	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	1.400.585,22
jul/09	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	4.736.745,96
ago/09	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	19.438.887,95
set/09	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	34.133.391,31
out/09	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	55.538.333,64
nov/09	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	82.783.306,42
dez/09	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	87.944.579,53
TOTAL ANO 2009			285.975.830,03
jan/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	101.488.078,08
fev/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	87.559.969,38
mar/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	79.633.247,52
abr/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	87.879.748,33
mai/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	80.465.078,61
jun/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	81.607.864,77
jul/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	79.821.553,10
ago/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	82.179.301,96
set/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	81.314.099,72
out/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	88.897.390,56
nov/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	101.111.870,00
dez/10	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	103.466.832,25
TOTAL ANO 2010			1.055.425.034,28
jan/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	126.561.213,54
fev/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	105.114.358,32
mar/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	97.498.153,91
abr/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	98.549.244,58

mai/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	87.604.235,64
jun/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	91.381.112,99
jul/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	76.447.744,28
ago/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	87.072.142,16
set/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	97.529.401,67
out/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	107.058.944,17
nov/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	117.782.896,44
dez/11	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	120.912.318,54
TOTAL ANO 2011			1.213.511.766,24
jan/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	133.221.752,58
fev/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	104.478.787,07
mar/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	103.766.721,31
abr/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	107.135.103,85
mai/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	95.417.306,62
jun/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	99.334.148,27
jul/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	90.972.723,03
ago/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	97.989.197,35
set/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	109.954.158,19
out/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	113.407.033,23
nov/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	127.388.718,08
dez/12	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	128.404.645,74
TOTAL ANO 2012			1.311.470.295,32
jan/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	135.979.350,71
fev/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	122.056.575,35
mar/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	100.337.871,42
abr/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	97.222.250,44
mai/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	92.628.023,85
jun/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	94.208.634,34

jul/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	95.000.944,81
ago/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	102.109.529,49
set/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	97.249.894,41
out/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	110.851.196,76
nov/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	123.226.745,13
dez/13	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	124.010.895,36
TOTAL ANO 2013			1.294.881.912,07
jan/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	135.646.598,61
fev/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	118.935.960,35
mar/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	116.134.395,86
abr/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	115.203.236,52
mai/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	101.830.127,82
jun/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	105.786.907,77
jul/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	97.467.479,38
ago/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	100.901.701,50
set/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	100.887.640,01
out/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	102.546.517,12
nov/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	119.638.566,29
dez/14	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Ressarcimento Casa da Moeda - Lei 11.488/2007	127.111.039,04
TOTAL ANO 2014			1.342.090.170,27
jan/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	104.259.955,29
fev/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	121.136.787,35
mar/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	107.736.490,88
abr/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	107.289.152,91
mai/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	89.779.568,40
jun/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	95.689.868,95
jul/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	94.535.012,74
ago/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	96.299.157,84

set/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	106.811.530,72
out/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	116.125.336,80
nov/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	124.660.489,13
dez/15	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	126.775.840,35
TOTAL ANO 2015			1.291.099.191,36
jan/16	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	141.228.677,78
fev/16	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	121.576.786,07
mar/16	Fabricação de produtos alimentícios e bebidas	Taxa Utiliz Cont de Produção - L 12995/14 - Art 13 - Inc II	106.331.587,37